

İŞTİRAK HİSSELERİ VE GAYRİMENKUL SATIŞINDAN DOĞAN KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTISNA UYGULAMASI

Yücel ERSOY*

GİRİŞ

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28. maddesi ile tam mükellefiyete tabi kurumların aktiflerinde kayıtlı gayrimenkul ve iştirak hisseleri'nin satışından elde edilen kazancın sermayeye ilave edilen kısmı Kurumlar Vergisi'nden istisna edilmiştir.

İstisna hükmünün amacı, ülkemizde yaşanan yüksek enflasyon olgusu karşısında, işletmenin uzun süre aktifinde bulunan iştirak hisselerinin ve/veya gayrimenkullerin satışından doğan fiktif nitelik taşıyan karların üzerinden vergi ödememelerini sağlamak, işletmenin finansal ihtiyaçlarını karşılamak ve öz-sermayelerini güçlendirmek suretiyle ekonomik verimliliklerini artırmaktır.

İştirak hisseleri ve gayrimenkullerin satışından elde edilen kazançların sermayeye ilave edilmesi şartıyla kurumlar vergisinden istisna edilmesi, Kurumlar Vergisi Kanunu'na 2970 sayılı Kanunla eklenen geçici 10.madde hükmüyle 1984 ve 1985 yılları için getirilmiştir. 3239 sayılı Kanunla yürürlük süresi uzatılarak uygulamanın 1986, 1987 ve 1988 yıllarında sürdürülmesi sağlanmıştır.

Anılan maddenin birinci fıkrası 3332 sayılı Kanun'un 14. maddesiyle 01.01.1987 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilmek ve maddeye bir fıkra eklenmek suretiyle 1989 yılı sonuna kadar işlerlik kazandırılmıştır. İstisna uygulamasının 1989 yılında sona ermesi üzerine, 3595 sayılı 1990 Mali Bütçe Kanunu ile istisnanın uygulama süresine 1990 yılı dahil edilmiş, ancak Anayasa Mahkemesinin 05.09.1990 tarihinde bütçe kanununda yer alan bu hükmü iptal etmesiyle ortaya çıkan yasal boşluk 3689 sayılı Kanun'un 8.maddesiyle eklenen geçici 18.bent hükmüyle giderilmiş ve istisna hükmünün 1990,1991 ve 1992 yıllarında da uygulanması sağlanmıştır.

Belirtilen istisna hükmü 3824 sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8/18. Maddesi'nde düzenlenmek suretiyle 01.01.1993 tarihinden itibaren sü-

(*) Vergi Denetmen Yrd.

rekli hale getirilmiş, ancak söz konusu düzenleme 3946 sayılı Kanunla 01.01.1994 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

Daha sonra ise, söz konusu istisna hükmü 4108 sayılı kanunla K.V.K.'na eklenen geçici 23/a madde hükmüyle, üretim tesislerinin aynı sermaye olarak konulmasından doğacak kazançları da kapsayacak biçimde 01.01.1994 - 31.12.1998 tarihleri arasında uygulanmak üzere yeniden düzenlenmiştir.

4108 sayılı Kanunla K.V.K.'na eklenen geçici 23/a maddesinin uygulama süresinin 31.12.1998 tarihinde sona ermesi üzerine, genel ekonomik krizin etkisi ile ve piyasadan gelen yoğun talepler doğrultusunda, anılan maddenin uygulama süresi 4387 sayılı 1999 yılı Geçici Bütçe Kanunuyla uygulama süresi 31.12.1999 tarihine kadar uzatılmıştır. Süre uzatımıyla ilgili hüküm daha sonra çıkarılan 4393 sayılı 1999 Mali Yılı Bütçe Kanununda da aynen yer almıştır.

Son olarak 11.08.1999 tarih ve 4444 sayılı Kanun'un 6. Maddesiyle K.V.K.'na eklenen geçici 28/a madde hükmüyle istisnanın uygulanması 31.12.2002 tarihine kadar uzatılmıştır. En son 27.01.2000 tarih ve 4503 sayılı Kanunla Geçici 28/a maddesinde bazı değişiklikler yapılmıştır.

11.08.1999 tarih ve 4444 sayılı Kanun'un 6. Maddesiyle, Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen ve 4503 sayılı kanun ile bazı değişiklikler yapılan Geçici 28. Madde hükmü aşağıdaki gibidir;

"GEÇİCİ MADDE 28-(4444 sayılı Kanunun 6'ncı maddesiyle eklenen madde 14.08.1999 tarihinden geçerli olmak üzere) a) 01/01/1999 - 31/12/2002 tarihleri arasında uygulanmak üzere, tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerin satışından doğan kazancın, satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmı, kurumlar vergisinden müstesnadır. Şu kadar ki, vadeli satış halinde, satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilen kazançların tutarı, ilgili yıl kurum kazancından indirilir. Bu tarihten sonra yapılacak tahsilat için bu hüküm uygulanmaz. İlk yapılan tahsilatın iştirak hissesi veya gayrimenkulün maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilir.

(4503 sayılı Kanununun 9'uncu maddesiyle 29.01.2000 tarihinden geçerli olmak üzere değişen cümle 1999 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere) Bu hüküm, kurumların üretim ve turizm yatırım veya işletme belgesine sahip turizm tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin tamamının veya bir kısmının, teşvik belgeli yatırım yapmak üzere ku-

rulacak olan bir sermaye şirketine veya yeni kurulacak yabancı ortaklı bir anonim şirkete aynı sermaye olarak konulması halinde de uygulanır. Bu durumda yeni kurulacak şirketin tam mükellef ve yapacağı yatırımın asgari 5 milyon ABD doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirası olması şarttır. Bu şartlara ilave olarak yabancı ortaklı sermaye şirketinde yabancı ortağın sermaye payının 1 milyon ABD doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirası ve % 20'den az olmaması ve kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye döviz olarak getirildiğinin tevsik edilmesi gerekir.

(4503 sayılı Kanununun 9'uncu maddesiyle 29.01.2000 tarihinden geçerli olmak üzere değişen cümle 1999 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere) Bu kazançların sermayeye ilavesi nedeniyle ortaklarca elde edilen menkul sermaye iradı için beyanname verilmez, başka gelirler nedeniyle verilen beyannameye bu gelir dahil edilmez. Üretim veya turizm tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin tamamının veya bir kısmının teşvik belgeli yatırım yapmak veya kurulacak bir sermaye şirketine veya yeni kurulacak yabancı ortaklı bir anonim şirkete aynı sermaye olarak konulmasından ve bu maddeye göre vergiden müstesna tutulan kazançlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının

(6) numaralı bendinin (b-ii) alt bendine göre vergi tevkifatına tabi tutulmaz. Bu hüküm uyarınca vergiden istisna edilen diğer kazançlar için ise bu vergi tevkifatı %15 olarak uygulanır. Bakanlar kurulu bu oranı %10'a kadar indirmeye yetkilidir.

Kurumların iki tam yıl süreyle aktifinde yer almayan iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından elde ettikleri kazançlar ile menkul kıymet veya gayrimenkul ticareti ile uğraşan kurumların ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

Rüçhan hakkı kullanmak suretiyle elde edilen hisse senetleri ile iştirak edilen kurumun ihtiyat akçeleri, banka provizyonları ve Vergi Usul Kanunu'na göre ayrılan yeniden değerlendirme fonlarının sermayeye ilavesi dolayısıyla bedelsiz alınan hisse senetlerinin en az iki yıl öncesinde iştirak edilen şirketlere ait olması halinde, rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle edinilen veya bedelsiz alınan bu hisse senetleri iki yıl önce iktisap edilmiş sayılır.

Sermayeye eklenen bu kazançların 5 yıl içinde herhangi bir surette işletmeden çekilmesi veya bu süre içinde işletmelerin tasfiyesi halinde, bu kazançlar o yılın kazancı sayılarak vergiye tabi tutulur.

1163 sayılı Kooperatifler Ka-

nununa ya da özel kanunlara göre kurulan kooperatifler, ortağın sahip olabileceği en fazla pay tutarı dikkate alınmaksızın gayrimenkul veya iştirak hisselerinin satışından doğan kazanç istisnasından yararlanırlar. Ancak, iştirak hisseleriyle gayrimenkullerin satışından doğan kazanç; sermayeye eklenmeyerek özel bir fon hesabında gösterilir ve hiçbir şekilde ortaklara dağıtılmaz, kooperatifin amaçlarının gerçekleştirilmesinde kullanılır.

Türk Ticaret Kanununun 391'inci maddesinin bu suretle gerçekleştirecek sermaye artırımına aykırı hükümleri uygulanmaz.

Bu hükümden yararlanan kurumların gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazancın tespitinde Gelir Vergisi Kanununun 38'inci maddesinin son fıkrası uygulanmaz.

Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra bu madde kapsamında yapılacak tescil işlemleri tapu ve kadastro harcından, lehe alınan paralar banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesnadır

b) 01/01/1999-31/12/2002 tarihleri arasında uygulanmak üzere, anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar,

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin 6 numaralı bendinin ikinci fıkrasının b-ii alt bendine göre tevkiye tabi tutulmaz." **Yürürlük: 14.08.1999**

I. İştirak Hisseleri ve Gayrimenkullerin Satışından Doğan Kazançlara İlişkin İstisna Uygulaması

1- İstisnadan Yararlanacak Olan Mükellefler

Söz konusu maddeye göre, prensip olarak istisnadan yararlanacak kurumun tam mükellef olması gerekmektedir. Bu itibarla ilke olarak dar mükellef kurumların istisna uygulamasından yararlanması mümkün değildir. Bu istisnadan sadece kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumlar yararlanabilir.

Öte yandan, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na ya da özel kanunlara göre kurulan kooperatifler, ortağın sahip olabileceği en fazla pay tutarı dikkate alınmaksızın iştirak hisseleri ve gayrimenkul satışından doğan kazanç istisnasından yararlanabileceklerdir. Ancak, iştirak hisseleri ve gayrimenkul satışından doğan kazanç sermayeye eklenmeyerek özel bir fon hesabında tutulacak ve hiçbir şekilde ortaklara dağıtılmayacak, kooperatifin amaçlarının gerçekleştirilmesinde kullanılacaktır.

Konut veya işyeri kooperatiflerinde kooperatifin amacı

üyelerini bir konut veya işyeri sahibi yapmaktır. Bu amaçla kooperatiflerin sahip oldukları arsaların müteahhitlere kat karşılığı verilmesi halinde, ortakların her biri konut veya işyeri sahibi olacağı dikkate alınarak, kooperatiflerin amaçlarının gerçekleşmiş olduğundan hareketle, müteahhitlere kat karşılığı devrinden doğan kazancın kurumlar vergisinden müstesna tutulması gerekir.

İstisna uygulaması bakımından ortakların bir veya birden fazla konut veya işyeri sahibi olmasının önemi yoktur. Kooperatif amaçlarını gerçekleştirdikten sonra kalan fazla arsa ve/veya konutları elden çıkarmaları halinde de doğan kazanç istisnaya konu olabilecektir. Ancak, istisna edilen kazancın özel bir fon hesabında gösterilmesi, hiçbir şekilde ortaklara dağıtılmaması ve kooperatif amaçlarının gerçekleştirilmesinde kullanılması gerekmektedir.

Kooperatifin amaçlarını gerçekleştirmeyip tasfiyeye girmesi halinde, iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışından sağlanan kazanç tasfiye dönemi karı olarak vergilendirilecektir.

2. İstisna Uygulamasına Konu Olacak İktisadi Kıymetler

a) Gayrimenkuller

Gayrimenkuller esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, do-

layısıyla yerinde sabit olan mallardır. Bunlar Türk Medeni Kanunu'nun 632. maddesinde arazi, tapu siciline müstakil ve daimi olmak üzere ayrıca kaydedilen haklar ve madenler olarak sayılmıştır. Ayrıca, anılan maddede sayılmamakla birlikte, bulunduğu arsa ve arazinin mütemmim cüzü niteliğinde olduklarından binaların da gayrimenkul olduğu şüphesizdir. Gayrimenkullerin bu istisnanın uygulamasına konu olabilmesi için Medeni Kanun'un 910 ve 911. maddeleri gereğince tapuya tescil edilmiş olmaları gerekmektedir. Maliye Bakanlığı da istisna uygulamasında, istisnaya konu gayrimenkulün tapuya tescil edilip edilmediğini hassasiyetle takip etmekte, tapuya tescil edilmiş gayrimenkuller için istisna uygulaması yapılmasını kabul etmemektedir.

Öte yandan, 49 seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'ne (KVKG) göre gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri de gayrimenkullerle birlikte istisna uygulamasına konu olabilecektir. Buna göre içinde bulunduğu binadan sökülmesi halinde tahrip olup, zarar göreceği olan veya bina ile bir bütün oluşturan ve birbirinden ayrılması durumunda istenen faydayı sağlayamayacak olan makinaların binaların mütemmim cüzü olduğu açıktır. Konuyla ilgili olarak 06.11.1995

tarih ve 61666 sayılı Maliye Bakanlığı muktezası da aynı doğrultudadır :

"Medeni Kanun'un 619. Maddesinde yer alan "Bir şeye malik olan kimse, o şeyin bütün mütemmim cüzülerinde malik olur. Mahalli örfе göre bir şeyin esaslı bir unsurunu teşkil eden, o şey telef veya tahrip yahut tağyir edilmedikçe ondan ayrılması kabil olmayan cüzüler o şeyin mütemmim cüzüleridir" hükmü, makinalar açısından değerlendirildiğinde, sökülmesi gerektiği zaman bina tahrip veya zarar görecektir veya bina ile birlikte bir bütün oluşturan ve birbirinden ayrılmaları halinde istenilen faydayı sağlayamayacak durumda olan makinaların binanın mütemmim cüzü olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Buna örnek olarak da transformatorler, kazanlar, zemine raptedilen tribünler sayılmıştır.

Yazınızda da belirtildiği üzere, çimento fabrikaları binasını oluşturan döner fırın, konkasörler, fırın, silolar ve stokerler sabit istihsal vasıtaları olup, bunların bütünden ayrılmaları halinde tek başına bir şey ifade etmeyecekleri ve fabrikanın telef, tahrip ve tağyir olacağı açıktır. Dolayısıyla; çimento fabrikasını oluşturan bu unsurların fabrika binasının mütemmim cüzüleri, diğer bir ifade ile gayrimenkul hükmünde olduğunun kabulü gerekir.

Bu nedenle grubunuza dahil, şirketlerinizin çimento fabrikalarının satışından sağlanan kazancı kurumlar Vergisi Kanunu'nun 23/a maddesindeki esaslar çerçevesinde elde edildiği yılda sermayeye eklenen kısmının da kurumlar vergisinden müstesna tutulması gerekir..."

Ayrıca, köy sınırları içinde bulunan ve halen kadastro işlemlerinin yapılmaması nedeniyle tapu kaydı bulunmayan gayrimenkulün satışından doğan kazancın K.V.K'nun geçici 28. maddesinde yer alan şartlarla istisnadan yararlanması Maliye Bakanlığı'na kabul edilmiştir. (Maliye Bakanlığı'nın 28.8.1996 tarih ve 51/5111-38/40468 sayılı Özelgesi).

b) İştirak Hissesi

İştirak hisseleri kurumların menkul değerler portföyünde bulunan hisse senetleri ve ortaklık paylarından oluşur. İştirak hissesinin tam mükellef kurumlara ait olması zorunlu olmadığından yabancı kurumlara ait iştirak hisseleri de bu kapsamda değerlendirilecektir.

Konuya ilişkin olarak yayımlanan 10 Şubat 1995 tarih ve 22918 sayılı 49 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde iştirak hissesi sayılan ve dolayısıyla istisna uygulamasına konu olacak kıymetler aşağıdaki gibidir;

- Anonim şirketlerin hisse senetleri (Sermaye Piyasası Kanunu'na

göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil, yatırım fonları katılma belgeleri hariç),

- Limited şirketlere ait iştirak payları,

- Eshamlı komandit şirketlerin komanditer ortaklara ait ortaklık payları,

- İş ortaklıkları ve adi ortaklıklara ait ortaklık payları,

- Yabancı kurumlara ait iştirak hisseleri,

iştirak hissesi satış kazancı istisnasından yararlanabilecektir.

c. Başka Bir Ülkede Kurulmuş Olan Şirkete Ait Hisse Senetleri

İstisna tam mükellefiyete tabi kurumlara tanınmış olup, satışa konu olan iştirak hisselerinin sermayesini temsil ettiği kurumun tam mükellef olma şartı aranmamıştır.

Bu nedenle, bir kurumun başka bir ülkede kurulmuş olan başka bir şirkete ait hisse senetlerinin satışından doğan kazancı, K.V.K.'nın geçici 28. maddesinde belirtilen esaslar çerçevesinde sermayesine eklenmesi halinde, sermayeye eklenen bu kazançlar anılan maddeye göre kurumlar vergisinden müstesna tutulabilir (Maliye Bakanlığı'nın 28.11.1996 tarih ve 50/5011-114/56877 sayılı Özelgesi).

3. İştirak Hisseleri Ve Gayrimenkullerin Satışından Doğan Kazancın Kurumlar Vergisinden Müstesna Tutulmasında Gözönünde Bulundurulması Gereken Hususlar

a) İştirak Hisseleri veya Gayrimenkullerin İki Tam Yıl süre ile Aktifte Bulundurulması

İstisna uygulamasına konu olacak iştirak hisseleri ve/veya gayrimenkullerin iki tam yıl süreyle aktifte yer almış olması gerekmektedir. Örneğin, 20.08.1999 tarihinde iktisap edilmiş olan bir iştirak hissesi veya gayrimenkulün 20.08.2001 tarihinden sonra (bu tarih dahil) satılması halinde, bu satıştan doğan kazanç, diğer şartların da sağlanması koşuluyla kurumlar vergisinden müstesna tutulabilecektir. Satışın bu tarihten önce yapılması halinde ise istisna uygulanmayacaktır.

Maliye Bakanlığı, gayrimenkullerin istisna uygulamasına konu olabilmesi için mutlaka tapuya tescil edilmesi gerektiği ve iki yıllık sürenin hesaplanmasında, iktisap tarihi olarak gayrimenkulün tapuya tescil tarihini esas almaktadır.

Öte yandan, Rüçhan hakkı kullanmak suretiyle edinilen hisse senetleri ile iştirak edilen kurumun ihtiyat akçeleri, banka provizyonları ve VUK'na göre ayrılan yeniden değerlendirme fonlarının sermayeye ek-

lenmesi dolayısıyla bedelsiz alınan hisse senetlerinin, en az iki yıl öncesinde iştirak edilen şirketlere ait olması halinde, rüçhan hakkı kullanmak suretiyle edinilen veya bedelsiz alınan bu hisse senetleri iki yıl önce iktisap edilmiş sayılır.

Örneğin; 4 yıl önce iştirak edilen bir şirketten 1 yıl önce bedelsiz olarak alınan hisse senetlerinin satılmasından elde edilen ve sermayeye eklenen kazanç kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Çünkü söz konusu hisse senetleri bir yıl önce edinilmesine rağmen, madde hükmü uyarınca, iştirak olayı en az iki yıldan önce gerçekleştiğinden bu hisse senetleri iki yıl önce iktisap edilmiş sayılır.

b) Gayrimenkul veya Menkul Kıymet Ticareti İle Uğraşılması

Gayrimenkul veya menkul kıymet ticareti ile uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerin satışından doğan kazançlar için istisnadan yararlanmaları mümkün değildir. Ancak, bu kurumların faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri gayrimenkullerin satışından sağladıkları kazançlar istisna uygulamasına konu olabilecektir.

Örneğin, bir gayrimenkul alım satımı işi ile uğraşan bir şirketin şirket merkezi olarak kullanılmak üzere

almış olduğu bir binayı en az iki tam yıl süre ile kullandıktan sonra satması halinde, bu satıştan doğan kazanç kurumlar vergisinden müstesna tutulabilecektir. Ancak, bu şirketin satmak amacıyla almış olduğu binaların satışından elde ettiği kazançlar için bu istisna uygulanmayacaktır.

Öte yandan, menkul kıymet ticareti ile devamlı olarak uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar için istisnadan yararlanmaları mümkün değildir. Ancak, bu kurumların doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği ortaklık payları bu istisna uygulamasına konu olabilecektir.

c. Sermaye Artırımının Gerçekleştirilmesi

İştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışından doğan kazancın, satışın yapıldığı yılda sermayeye eklenen kısmı kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır. Ancak, bazı nedenlerle sermaye artırım işlemlerinin satışın yapıldığı yılda gerçekleşmesi mümkün olmayabilir. Bu durumda, sözü edilen istisnadan yararlanılabilmesi için, bu tür satışların yapıldığı döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği

tarihe kadar şirket yetkili organınca sermaye artırımına karar verilerek ilgili bakanlığa (kayıtlı sermaye sistemini uygulayanların ise Sermaye Piyasası Kurulu'na) başvurusu ve sermaye artırımını işlemlerinin satışın yapıldığı yıla ait kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği hesap döneminin sonuna kadar tamamlanması gerekir. Bu süre içinde sermaye artırımını işlemlerinin tamamlanması halinde, sözü edilen istisnadan yararlanılması mümkün değildir. Bu durumda olan mükelleflerin yararlandıkları istisna nedeniyle alınmayan vergiler VUK hükümlerine göre kendilerinden tahsil edilecektir.

d) Kurumun Dönem Faaliyetlerinin Zararla Sonuçlanmış Olması Halinde Sermaye Artırımı

Ticaret hukukuna göre, anonim ve limited şirketler, bir faaliyet döneminde oluşan kazançlarını, dönem sonunda bu kazançlarından kanun ve ana sözleşmeleri gereği ayrılması gereken miktarlar ayrıldıktan ve bu yönde genel kurul kararı alındıktan sonra sermayelerine ilave edebilmektedirler.

Kural olarak, şirketlerin herhangi bir ticari işleminden doğan kazançlarının dönem sonu kar-zarar hesaplarıyla ilişkilendirilmeksizin dönem içinde sermayeye ilave edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Ancak, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28. maddesindeki; tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin ve gayrimenkullerinin satışından doğan kazancın satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilmesi halinde kurumlar vergisinden müstesna olacağı hükmü, ticaret hukukunun yukarıdaki kuralının da istisnası niteliğinde özel bir düzenlemedir. Bu hüküm çerçevesinde uygulamada gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan karların dönem sonu beklenmeden ve dönem kar-zarar hesaplarıyla ilişkilendirilmeksizin sermayeye ilave edilmesine Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nca da izin verilmektedir.

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından elde edilecek karların gerek hesaplanmasında gerekse sermayeye ilave edilmesinde, dönem sonu beklenerek kar-zarar hesabıyla ilişkilendirilmesi gerektiği yönünde bir hüküm bulunmaması ve bu işlemin şirketin öz varlığında olumsuz yönde bir değişikliğe sebebiyet vermemesi nedeniyle, dönemin zararla kapanması halinde de söz konusu karların sermayeye ilave edilmesinde sakınca görmemektedir.

e) Sermayeye Eklenen Kazançların İşletmeden Çekilmesi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ge-

çici 28. maddesinde, **"Sermayeye eklenen bu kazançların 5 yıl içinde herhangi bir surette işletmeden çekilmesi veya bu süre içinde işletmelerin tasfiyesi halinde, bu kazançlar o yılın kazancı sayılarak vergiye tabi tutulacağı"** düzenlenmiştir.

Beş yıllık sürenin başlangıç tarihinden, gayrimenkul veya iştirak hissesinin satışından sağlanan kazancın sermayeye eklendiği tarihin anlaşılması gerekir.

İşletmeden çekiş olması durumunda önce kurumlar vergisi istisnasından yararlanmış olan iştirak hissesi ve/veya gayrimenkul satış kazancı işletmeden çekildiği yılın kazancı sayılarak kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

İşletme tasfiye haline girerse daha önce kurumlar vergisi istisnasından yararlanmış olan iştirak hissesi ve/veya gayrimenkul satış kazancı işletmenin tasfiye edildiği yılın kazancı sayılarak kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

g) Kurumlar Vergisinden Müstesna Tutulan Kazançlar Hakkında Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. Maddesinin Son Fıkrası Hükmünün Uygulanamaması

Kurumların, iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazançlarını, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4444 sayılı Kanun'un 6. Maddesiyle eklenen geçici 28. mad-

desinin (a) bendi çerçevesinde sermayelerine ilave etmeleri halinde, sermayeye eklenen bu kazançların tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinin son fıkrası hükmü uygulanmayacaktır. Bilindiği üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinin son fıkrası mükelleflerin işletmelerinde kayıtlı bulunan gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini elden çıkarmaları halinde, bunların maliyetlerinin yeniden değerlendirilmesine göre artırılarak kazancın tespitinde dikkate alınmasını öngörmektedir.

h) Holding Şirketlerin Durumu

Türk Ticaret Kanununa göre holding şirketler, gayesi esas itibarıyla başka şirketlere iştiraktan ibaret olan hükmi şahsiyetlerdir.

Bilindiği üzere 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" hesaplarında izlemeleri gerekmektedir. Kısa vadeli fiyat değişimlerinden yararlanarak kar elde etmek amacıyla geçici bir süre elde tutmak amacıyla alınan hisse senetleri veya ortaklık payları "11-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 28. maddesinin (a) bendindeki istisnadan yararlandırılmamaktadır. Ancak, holding şirketlerin "24-Mali Duran Varlıklar" ana hesabının alt hesaplarında izlenmesi gereken iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların ise öngörülen diğer şartları taşıması halinde anılan istisnadan yararlanması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, holding şirketlerin gayrimenkul satışından doğan kazançları, esas faaliyetlerinden kaynaklanmadığından istisna uygulamasından yararlanmaları mümkündür.

1) Satış Vaadi Sözleşmesi İle Satış Öngörülen Gayrimenkuller

Gayrimenkuller için satış vaadi sözleşmesi yapılarak, satış bedelinin bir kısmı sözleşmenin yapıldığı tarihte peşin olarak alınabilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28. maddesinde iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin peşin veya vadeli olarak satışı halinde, bu satıştan doğan ve sermayeye eklenen kazançlar kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur. Gayrimenkullerde, tapuda tescil yapılmadıkça mülkiyet karşı tarafa geçemeyeceğinden satış vaadi sözleşmeleri ile satış akitlerinde istisna hükmünün uygulanmaması gerekir.

Bu nedenle, satış vaadi sözleşmeleri ile satış akitleri çerçevesinde tahsil olunan bedel dolayısıyla istisnanın uygulanması mümkün değildir. Söz konusu gayrimenkullerin satışından sağlanan kazancın, gayrimenkulün alıcı adına tapuya tescilinden sonra sermayeye ilave edilen kısmı kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır.

4. İştirak Hisseleri ve Gayrimenkullerin Satışından Doğan Kazançlarda İstisnanın Uygulanması

a) Peşin Satışlarda İstisnanın Uygulanması

İştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışında istisna, satışın yapıldığı yılda sermayeye ilave edilen kazanç kısmına uygulanacaktır. Buna göre, elde edilen kazancın tamamının sermayeye ilave edilmesi şartı aranmayacaktır. Ancak, satışın yapıldığı yılda sermayeye eklenmeyen kazanç tutarı için hiçbir şekilde, istisna uygulanmayacak ve söz konusu kazançlar satışın yapıldığı yılın kazancı olarak vergilendirilecektir. Bu nedenle, her şeyden önce satış bedelinin nakden tahsil edilmesi gerekmektedir. Nakit deyiminden nakit paranın yanı sıra her an paraya çevrilebilir altın, Devlet tahvili, Hazine bonosu, Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ile Ser-

maye Piyasası Kurulu'na göre Sermaye Piyasası Kurulu'nca halka arzına izin verilen menkul kıymetler ve tahvillerin anlaşılması gerekir. Ancak istisnadan yararlanılabilmesi için, her an nakde çevrilebilir kıymetlerin en geç sermaye artırımının gerçekleştirildiği tarihe kadar nakde dönüştürülmesi gerekmektedir.

İştirak hisseleri veya gayrimenkullerin, nakit karşılığı olmaksızın devir ve temlik, takası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir. Ancak işletmeye nakit girişi olmamakla birlikte, iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin borç karşılığı takası, işletmenin finansman imkanlarını artıracığından istisnanın uygulanması gerekecektir. Trampada ise bir satış olmayıp, bir hak veya malın başka bir hak veya mal ile değiştirilmesi söz konusudur. Satışta karşılık para olduğu halde, trampada karşılık mal veya haktır.

Gayrimenkullerin kamulaştırılmasından doğan kazançlar hakkında da söz konusu istisna hükmünün uygulanması mümkündür. Kamulaştırmadan doğan kazancın tamamının kamulaştırmanın yapıldığı yılda tahsil edilmesi halinde, tahsil edildiği yıl sermayeye eklenen kazanç tutarı istisnadan yararlanabilecektir. Sermayeye eklenmeyen kazanç tutarının ise istisnadan yararlanması mümkün değildir.

Kamulaştırma bedeline açılan bedel artırımı davası sonucu mahkeme kararına göre tahsil edilen artırım bedelinin, tahsil edildiği yılda sermayeye ilave edilmesi halinde bu kazancında kurumlar vergisinden müstesna tutulması gerekir. Ancak kamulaştırma bedelinin geç ödenmesi nedeniyle faiz tahakkuk ettirilmesi halinde bu faizlerin kurumlar vergisi istisnasından yararlanması mümkün değildir. Kamulaştırma bedelinin peşin ödenmemesi halinde, vadeli satışa uygulanan esaslar geçerli olacaktır.

b) Vadeli Satışlarda İstisnanın Uygulanması

İştirak hisseleri veya gayrimenkullerin vadeli satışı halinde, satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilen ve sermayeye eklenen kazanç tutarı o yıl kurum kazancından indirilebilir. Kurum, her yıl tahsil ettiği ve sermayesine ilave ettiği kazanç kadar istisnadan yararlanabilir. Ancak, satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci yılın sonuna kadar tahsil edilemeyen kazançların sonraki yıllarda tahsil edilerek sermayeye eklenmesi halinde, sermayeye ilave edilen bu kazançlar için istisna uygulanamaz.

İlk yapılan tahsilat, iştirak hissesi veya gayrimenkulün maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilir.

Örnek:

(X) Anonim şirketi 1996 yılında satın aldığı ve aktif değeri 5.000.000.000.- TL olan bir gayrimenkulü 1999 yılında 20.000.000.000.- TL'na vadeli olarak satmış ve bu satıştan 15.000.000.000.- TL kazanç sağlamıştır. (Bu örnekte amortismanlar ve yeniden değerlendirme ihmal edilmiştir.) Satış bedelinin 7.000.000.000.- TL'lik kısmı 1999 yılında, 10.000.000.000.- TL 2000 yılında nakit olarak tahsil edilmiştir. (X) Anonim şirketi sermayesini 1999 yılında 7.000.000.000.- TL, 2000 yılında 10.000.000.000.- TL artırmıştır. 2001 yılında 2.000.000.000.-TL, 2002 yılında 1.000.000.000.- sermaye artışı yapacaktır.

Bu durumda anılan şirketin 1999 yılında tahsil ettiği 7.000.000.000.-TL satış bedelinin 5.000.000.000.TL'sı gayrimenkulün maliyet bedeli olarak kabul edilecektir. Dolayısıyla 1999 yılında vadeli satılan gayrimenkulden elde edilen 15.000.000.000.- kurum kazancının 13.000.000.000.- TL'sı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesi hükmü uyarınca 1999 yılı kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilecektir. Kalan 2.000.000.000.- TL kazanç tutarı ise kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır.

2000 yılında elde edilen 10.000.000.000 TL'nin tamamı sermayeye eklenirse, eklenen 10.000.000.000

TL 2000 yılı kurum kazancından indirilecektir. 2001 yılında da 2.000.000.000 TL'nin tamamı sermayeye eklenirse, 2001 yılı kurum kazancından 2.000.000.000. TL indirilecektir. 2002 yılında elde edilen 1.000.000.000.- TL ise sermayeye ilave edilse dahi 2002 yılı kurum kazancından indirilemeyecektir. Çünkü, satışın yapıldığı yılı takip eden ikinci hesap dönemi sonuna kadar tahsil edilemeyen paralar istisna uygulamasından faydalanamaz.

Yukarıdaki örneğimizde 1999, 2000, yıllarında (X) A.Ş'nin faaliyetlerinin zararlı sonuçlanması durumunda da uygulanan istisna tutarı geçmiş yıl zararı olarak müteakip yıl kazançlarında indirim konusu yapılacaktır.

Örnek:

(Y) Anonim şirketi 1996 yılında 25.000.000.000.-TL değerle aktife kaydettiği (B) Anonim Şirketi'ne ait hisse senetlerini 1998 yılında 75.000.000.000.- TL'na satmıştır. Anılan bedelin 20.000.000.000.- TL'sı 1998 yılında, 30.000.000.000.- TL'sı 1999 yılında nakit olarak tahsil edilmiştir. Geriye kalan bedelin 15.000.000.000.- TL'sı 2000 yılında ve 10.000.000.000.- TL ise 2001 yılında tahsil edilecektir.

Bu durumda, 1998 yılındaki 20.000.000.000.- TL tahsilatın iştirak

hissenin maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilip (75.000.000.000. - 25.000.000.000.) = 50.000.000.000. TL karın tamamının 1998 yılı kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi gerekir.

1999 yılında tahsil edilen 30.000.000.000.- TL nin maliyet bedeline isabet eden kısmı olan 5.000.000.000.- TL indirildikten sonra kalan 25.000.000.000.- TL sermayeye ilave edilmek şartıyla bu yılın kurum kazancından indirilecektir.

2000 yılında tahsil edilen 15.000.000.000.-TL sermayeye ilave edilmek şartıyla bu yılın kurum kazancından indirilebilecektir.

2001 yılında tahsil edilecek 10.000.000.000.- TL nin tamamı kurum sermayesine ilave edilse dahi indirilemeyecektir. Satışın yapıldığı 1998 yılı hesap dönemini takip eden 1999 ve 2000 hesap dönemlerinde indirilmeyen kar kurum kazancından indirilemez.

Yukarıdaki örneklerimizde, ortaya çıkan kazançlar üzerinden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. Maddesinin 6 numaralı bendinin b-ii alt bendine göre %15 oranında stopaj yapılacaktır.

Öte yandan 1999 ve 2000 yıllarında tahsil edilen ve anılan yıllarda sermayeye eklenen miktarlar ilgili yılların kazancından indirilecektir. Ancak sözü edilen dönemlere ilişkin

faaliyetlerin zararlar sonuçlanması halinde uygulanan istisna tutarı geçmiş yıl zararı olarak müteakip yıl kazançlarından indirim konusu yapılabilecektir.

5. Gelir Vergisi Tevkifatı Yönünden İstisna Uygulaması

Gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan ve sermayeye eklenen kazançlar Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. Maddesinin 6 numaralı bendinin b-ii alt bendine göre tevkifata tabidir, ancak tevkifat oranı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28. maddesinde belirlenmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28. maddesinde tevkifat oranı, gayrimenkul ve iştirak hissesi satışından doğan kazançlar için %15 olarak belirlenmiştir. Bakanlar Kurulu bu oranı %10 'a kadar indirmeye yetkilidir. Ancak bu yetki bu güne kadar kullanılmamıştır.

Örnek:

Kumaş imalatı ve ticari faaliyetinde bulunan halka açık olmayan (B) Anonim şirketi 1999 yılında bu faaliyetinden 800.000.000.TL, 1991 yılında iktisap ettiği gayrimenkulün satışından ise 200.000.000-TL kar elde etmiştir. Gayrimenkul satışından sağlanan kazancın tamamı satışın yapıldığı yılda kurumun sermayesine ilave edilmiştir. Bu bilgilere göre, kurumun ödeyeceği kurumlar

vergisi ile gelir vergisi tevkifatı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

Kurumlar Vergisi

-Kurum kazancı1.000.000.000
(800.000.000. + 200.000.000.-)

-İstisna ve indirimler..... (-) 200.000.000
(Gayrimenkul satış kazancı)

-Kurumlar vergisi mat-
rahı800.000.000

-Hesaplanan kurumlar
vergisi240.000.000
(800.000.000.000. X % 30)

-Fon payı24.000.000
(240.000.000. X % 10)

Gelir Vergisi Tevkifatının Hesaplanması

-Gelir Vergisi Tevkifatı
Matrahı200.000.000

-Gelir Vergisi Tevkifat
Tutarı30.000.000
(200.000.000. X % 15)

-Fon payı3.000.000
(30.000.000. X % 10)

6. Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. Maddesi Açısından İstisnanın Doğurduğu Sonuçlar

4444 Sayılı Kanun ile getirilen düzenleme öncesi 01.01.1994-31.12.1998 tarihleri arasında uygulanmış bulunan K.V.K'nun geçici 23. maddesinin (a) bendinde, (öngörülen koşullara uygun olarak gayrimenkullerin ve iştirak hisselerin satışından ve üretim tesislerinin yeni

kurulan bir şirkete aynı sermaye olarak konulmasından doğan ve sermayeye ilavesi şartıyla vergileştirilmeyecek kazanç, esas itibarıyla kar yedeği niteliğinde olmakla birlikte) bu kazançların sermayeye ilavesinin kar dağıtımı sayılmayacağı hükme bağlanmıştı. Buna göre, söz konusu kazançların sermayeye ilavesi nedeniyle ortaklara verilecek bedelsiz iştirak hisseleri veya hisse senetleri kar payı kabul edilmemişti.

4444 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 28. maddenin (a) bendinde ise "bu kazançların sermayeye ilavesi kar dağıtımı sayılmaz" ibaresi kaldırılmıştı. Değişiklik sonrası hüküm uyarınca, anılan kazançların sermayeye ilavesi nedeniyle gerçek kişi ortaklara verilecek bedelsiz iştirak hisseleri veya hisse senetlerinin nominal bedelleri üzerinden 75. Madde kapsamında menkul sermaye iradı olarak kabul edilecek, ayrıca 1999 takvim yılı gelirinin tespiti açısından 1/3 oranında vergi alacağı hesaplanması gerekmişti. Bu kapsamda nominal bedelleri üzerinden kar payı olarak kabul edilecek bedelsiz iştirak hisseleri veya hisse senetleri ile G.V.K.'nın 86. maddesinde yer alan beyanname verme haddine bakılması (Bu had 1999 takvim yılı gelirleri için 3.500.000.000 TL'dir) ve haddin aşılması durumunda gelir vergisi beyannamesi verilmesi zo-

runluluğu ortaya çıkmıştı. Ancak, 27.01.2000 tarih ve 4503 sayılı Kanun'un 9. maddesi ile K.V.K.'nun geçici 28. maddesinde yapılan yasal değişiklik ile K.V.K.'nun geçici 28. maddesinin (a) bendinin üçüncü alt bendi "Bu kazançların sermayeye ilavesi nedeniyle ortaklarca elde edilen menkul sermaye iradı için beyanname verilmez, başka gelirler nedeniyle verilen beyannameye bu gelir dahil edilmez" şeklinde değiştirilmiştir. Bu değişiklik uyarınca, geçici 28. madde kapsamındaki kazançların sermayeye ilave edilmesi nedeniyle ortaklarca elde edilen kar payları için tutarı ne olursa olsun beyanname verilmeyecek, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde bu kar payları beyannameye dahil edilmeyecektir.

7. İstisna Edilen Kazanca İlişkin Olarak Bedelsiz İştirak Hisseleri veya Hisse Senetleri Elde Eden Kurumların Durumu

Anılan kazançların sermayeye ilavesi nedeniyle kurumlar vergisi mükellefi olan ortaklara verilecek bedelsiz iştirak hisseleri veya hisse senetlerinin, elde eden kurumlar açısından nominal bedelleri üzerinden kurum kazancı olarak kabul edilmesi gerekir. Ancak kurum kazancı olarak kabul edilen bu kıymetlerin K.V.K.'nun 8/1 maddesinde öngörülen iştirak

kazançları istisna kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Ayrıca iştirak kazançları istisnası kapsamında (K.V.K. md. 8/1) değerlendirilen bu kazançlar için kurumlar vergisinden müstesna kazançlar için öngörülen tevkifat uygulaması da G.V.K.'nun 4369 sayılı Kanunla değişik 94/6-b-ii bendi uyarınca yapılamayacaktır. Zira anılan madde hükmü K.V.K.'nun 8/1. maddesi kapsamında bulunan istisna kurum kazançlarını tevkifat kapsamı dışında tutmuştur.

Öte yandan iştirak eden kurumlarca elde edilen ve kar payı niteliğinde olan bu iştirak hisselerinin satılması durumunda satış sonrası ortaya çıkan kazancın 4444 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 28. madde kapsamında değerlendirilmesi ve istisnaya konu edilmesi mümkündür.

8. Katma Değer Vergisi Yönünden İstisna Uygulaması

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 10. Maddesine göre, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28. maddesi kapsamındaki teslimler katma değer vergisinden müstesnadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda 4108 sayılı Kanun ile Geçici 10. Madde hükmü ihdas edilmiştir. Anılan hükümde şu belirlemelere yer verilmiştir:

"Tam mükellefiyete tabi ku-

rumların 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 23. Maddesi kapsamındaki teslimleri vergiden müstesnadır.

Bu şekilde teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı dönemde indirilemeyen katma değer vergisi, bu hesap dönemine ait kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilir.

Şu kadar ki; satış nedeniyle oluşan kazancın tamamının, teslimi takip eden hesap dönemi başından itibaren ikinci hesap dönemi sonuna kadar ödenmiş sermayeye dönüştürülmemesi halinde, satıştan doğan kazancın ödenmiş sermayeye dönüşmeyen kısmına ait katma değer vergisi, teslimin yapıldığı tarihteki katma değer vergisi nispetine göre hesaplanarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tarh edilir."

4444 sayılı Kanun'un 13. Maddesinin B bendi ile, 25.10.1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Geçici 10.maddesinde yer alan "... geçici 23 üncü maddesi ..." ibaresi "... geçici 28 inci maddesi ..." şeklinde değiştirilmiş ve böylece Kurumlar Vergisinde 1.1.1999-31.12.2002 tarihleri arasında geçerli olacak vergi istisnası uygulamasına katma değer vergisi açısından da devam olanağı sağlanmıştır.

a) Satış Nedeniyle Oluşan Kazancın Teslimi Takip Eden Hesap Dönemi Başından İtibaren İkinci Hesap Dönemi Sonuna Kadar Ödenmiş Sermayeye Dönüştürülmemesi Durumunda KDV İstisnası Uygulanıp Uygulanamayacağı Durumu

Önceki bölümlerde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, kurumlar vergisi istisnası uygulaması yönünden iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışında istisna, satışın yapıldığı yılda sermayeye ilave edilen kazanç kısmına uygulanmaktadır. İştirak hisselerinin veya gayrimenkullerin vadeli satışı halinde ise satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilen ve sermayeye eklenen kazanç tutarı o yıl kurum kazancından indirilebilmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanununun istisnayı düzenleyen geçici 10. Maddesinde;

".....

Şu kadar ki; satış nedeniyle oluşan kazancın tamamının, teslimi takip eden hesap dönemi başından itibaren ikinci hesap dönemi sonuna kadar ödenmiş sermayeye dönüştürülmemesi halinde, satıştan doğan kazancın ödenmiş sermayeye dönüşmeyen kısmına ait katma değer vergisi, teslimin yapıldığı tarihteki katma değer vergisi nispetine göre hesaplanarak 213 sayılı Vergi

Usul Kanunu hükümlerine göre tarh edilir."denilmektedir.

Kanun hükmü, istisnanın Katma Değer Vergisi uygulamasında tartışmayı beraberinde getirmiştir. Tartışma vadeli satış durumunda söz konusu olmayıp peşin satışlar durumunda söz konusudur.

Yukarıda belirtildiği üzere, peşin satışlarda satışın yapıldığı yıl satış kazancının sermayeye eklenmemesi durumunda kurumlar vergisi istisnasından yararlanma durumu ortadan kalkmaktadır. Katma Değer Vergisi açısından ise, satış nedeniyle oluşan kazancın tamamının, teslimi takip eden hesap dönemi başından itibaren ikinci hesap dönemi sonuna kadar ödenmiş sermayeye dönüştürülmesi halinde istisnadan yararlanılacağı hükmü bulunmaktadır. Bu iki durum peşin satışlarda iki farklı görüşün doğmasına neden olmaktadır.

Birinci görüşe göre;

Kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilme imkanı ortadan kalktığı anda katma değer vergisi istisnasından yararlanma imkanı da kalmaz. Zira katma değer vergisi istisnasının hareket noktası Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28/a maddesidir. KDV Kanunu'nun geçici 10. maddesinde ki ibare, vadeli satışlara ilişkin olarak düzenlenmiştir ki bu yönüyle kurumlar vergisi istisnası ile de paralellik taşımaktadır.

İkinci görüşe göre;

Satış nedeniyle oluşan kazancın tamamının, teslimi takip eden hesap dönemi başından itibaren ikinci hesap dönemi sonuna kadar ödenmiş sermayeye dönüştürülmesi halinde KDV istisnası uygulanır. Zira KDV Kanunu'nun geçici 10. maddesi lafzen böyle bir uygulamayı gerektirmektedir. Burada sermayeye dönüşen nakdin vergilendirilmesi amaçlanmıştır. Kurumlar vergisi istisnasından yararlanma imkanı ortadan kalktığı her halükarda KDV istisnasından da yararlanılamayacağı yönündeki yorum genişletici bir yorum olup, Kanunun lafzından bu sonuca ulaşmak mümkün değildir. Böyle bir sonuç verginin kanuniliği ilkesinin de ihlalidir.

9) İştirak Hisseleri ve Gayrimenkullerin Satışında Tapu ve Kadastro Harçları İle Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi İstisnası Uygulaması

4444 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen ve geçici 28.maddenin (a) bendi hükmü ile,

"... Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra bu madde kapsamında yapılacak tescil işlemleri tapu ve kadastro harcından, lehe alınan paralar banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesnadır..."

denilmek suretiyle iştirak hisseleri ve gayrimenkullerin satışına tapu ve

kadastro harçları ile banka ve sigorta muameleleri vergisinde istisnası uygulaması getirilmiştir. Aynı istisna uygulaması bu hükümden önce uygulanmış olan K.V.K.'nun geçici 23. Maddesinin (a) bendi hükmünde de öngörülmüştü.

İstisna uygulaması bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih olan 14.08.1999 tarihinden sonraki işlemler için söz konusu olacaktır. 01.01.1999-14.08.1999 tarihleri arasındaki işlemler ise K.V.K.'nun geçici 23/a hükmünün uygulamasını 31.12.1999 tarihine kadar uzatan 4387 sayılı Geçici Bütçe Kanunu'nun 5/d maddesi ve 4393 sayılı 1999 Mali Yılı Bütçe Kanunu'nun 69/h hükümleri uyarınca istisna kapsamında tutulmuştur.

Yukarıda yer alan hüküm, damga vergisi istisnasını içermemektedir. Dolayısıyla, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28/a maddesinin uygulaması ile ilgili olarak düzenlenecek kağıtlar damga vergisine tabi tutulacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28/a maddesi ile tam mükellefiyete tabi kurumların, 01.01.1999 - 31.12.2002 tarihleri arasındaki iştirak hisseleri veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazançlarının, satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmı kurumlar

vergisinden müstesna tutulmuştur. Vadeli satış halinde ise satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilen ve sermayeye eklenen kazançların tutarı ilgili yıl kurum kazancından indirilecektir.

Buna göre, iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışından doğan kazancın tamamının geçici 28/a maddesinde öngörülen süre içinde sermayeye ilave edilmesi halinde, tapu ve kadastro harçları ile banka ve sigorta muameleleri vergisi istisnası tam olarak uygulanabilecektir.

Kurumlar, iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışından doğan kazancın tamamını veya belirli bir kısmını sermayeye ekleyebilirler. Bu çerçevede, gayrimenkul satışına ilişkin işlemlerin tapuda yapılması sırasında satıcı kurumun, kazancın belli bir kısmını sermayeye ekleyeceğini beyan etmesi halinde istisna, sermayeye eklenecek olan kazanca isabet eden harçlar için uygulanacaktır.

Tapuda alın satıma ilişkin tescil işlemlerinin yapılmasından sonra gayrimenkulün satışından doğan kazancın yasal süre içinde tapudaki tescil işleminde sermayeye ekleneceği beyan edilen kısmının sermayeye eklenmemesi durumunda, istisnaya konu işlem gerçekleşmemiş olacağından, daha önce alınmayan

harçların ilgililerden tahsili gerekecektir. Bu şekilde ilgililerden tahsili gereken harçların, istisnaya konu işlemin gerçekleşmemesinde kendisine kusur atfedilmeyecek olan alıcıdan cezasız, satıcıdan ise cezalı olarak tahsil edilmesi gerekir.

10. İstisna Uygulamasında Özellik Arzeden Durumlar

a) Grup İçi Satışlarda İstisna Uygulaması

Gayrimenkul veya iştirak hisselerinin grup içinde yer alan şirketlere satışında Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28/a maddesinde öngörülen istisna hükmünden yararlanılıp yararlanılamayacağı konusunda farklı görüşler bulunmaktadır.

Gayrimenkul veya iştirak hisselerinin grup içi şirketlere satışından doğan kazançların istisnadan yararlanamayacağı yönündeki düşünce Kanun'un konuluş amacını dayanak göstermektedir. Bu düşünceye göre, istisnayı öngören Kanun maddesi, tam mükellef kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkili kullanılmasına imkan sağlamak amacıyla getirilmiştir. İstisnanın Kanun'a eklendiği hükümlerin ilk gerekçelerinde; "geçmişte finansmanını geniş ölçüde yabancı kaynaklara dayandırmış olan çoğu şirketlerin yükselen faiz hadleri ve artan özkaynak açıkları sonucu

kara geçemedikleri, otofinansman yaratmadıkları ve borç ödeme gücü kazanamadıkları, temettü dağıtamadıklarından ortakların alacasını kaybettikleri ve sermaye piyasasının gelişmesini olumsuz yönde etkiledikleri, sonuçta devlete ve bankalara olan borçlarını ödeyemez duruma düşmekle bankacılık sektörünün yanında devlet hazinesinin de zarar göreceği muhakkak olduğundan; bu şirketlerin milli ekonomi üzerindeki yükünü kaldırıp ekonomiye faydalı hale getirilmesi ve ekonomik tıkanıklığın giderilmesi amacıyla " istisnanın getirildiği ifade edilmiştir.

Yukarıdaki Kanun'un gerekçesinden de anlaşıldığı üzere, istisna, tam mükellef kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkan sağlamak amacıyla getirilmiştir. Böylece, kurumların iştirak hisseleriyle, gayrimenkullerinin satışı suretiyle bağlı değerlerin çözümü ve çözülmüş olan kaynakların, kurumların ticari faaliyetlerinde kullanılması ve dolayısıyla ticari faaliyetlerini devam ettirebilmesi ve mali yapılarının güçlendirilmesi amaçlanmıştır.

Gayrimenkul veya iştirak hisselerinin grup içi şirketlere satışından doğan kazançların yukarıda belirtilen gerekçeye uymayacağı ve Kanun hükmünün getiriliş amacını ger-

çekleştirmeyeceği düşüncesiyle grup içi satışların istisnadan yararlanamayacağı ileri sürülmektedir.

Diğer bir görüşe göre ise, istisna hükmünün grup içi satışlarda uygulanamayacağı yönünde Kanun hükmünde açık bir belirleme yapılmadığı, Kanun'da açık bir hüküm olmaksızın genişletici yorum yapılarak vergilemenin sınırlarının genişletilemeyeceği, ayrı ayrı tüzel kişiliğe sahip şirketler arasındaki alım satım işlemlerinin muvazaa tespit edilmedikçe vergisel sonuç doğuracak şekilde eleştiri konusu yapılamayacağı, dolayısıyla gayrimenkul ve iştirak hisselerinin grup içi şirketlere satışında Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28/a hükmünde yer alan istisnadan yararlanabileceği ileri sürülmektedir.

Kurumlar vergisi istisnasının eleştiri konusu yapıldığı ihtilaflara ilişkin olarak Danıştay 4. Daire'si tarafından verilen son kararlar grup içi satışlarda da istisnanın uygulanabileceği yönündedir. Ancak istisna uygulamasının katma değer vergisi boyutunu karara bağlayan 11. Daire kararları ise grup içi satışlarda istisnanın uygulanamayacağı yönündedir, ki bu noktada Danıştay'ın iki ayrı vergi konusunda çelişkiye düştüğü görülmektedir.

Konuya ilişkin olarak Danıştay tarafından verilen karar özetleri aşağıdaki gibidir:

1. "Aynı gruba veya holdinge dahil şirketler arasında yapılan taşınmaz ve iştirak hissesi satışına ilişkin kazançlar söz konusu istisna dışında kalmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 10. Maddesinde; tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin 1987, 1988, 1989 yıllarında satışından doğan kazançlarının tamaminin satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilmesi anonim şirketler yönünden sermaye artırımını nedeniyle çıkarılacak hisse senetlerinin nama yazılı olması en geç altı ay içinde borsaya kote ettirilmesi şartıyla sermayeye ilave edilen bu kazançların kurumlar vergisinden müstesna olduğu kurala bağlanmıştır.

Bu düzenlemenin ilk şekli olan ve Kurumlar Vergisi Kanunu'na 2970 sayılı Kanun'un 6. maddesi ile eklenen maddenin gerekçesinde, ".... tam mükellef kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkan sağlamak amacıyla bu düzenlemeye gidildiği...." belirtilmiş, bu hükümde değişiklik yapılmasına ilişkin ve olay tarihinde yürürlükte olan 3332 sayılı Yasanın genel gerekçesinde ise, "... geçmişte finansmanı geniş ölçüde yabancı kaynaklara dayandırılmış olan çoğu şirketlerin yükselen faiz hadleri ve artan özkaynak

açıkları sonucu kara geçemedikleri, ofofinansman yaratmadıkları ve borç ödeme gücü kazanamadıkları, temettü dağıtamadıklarından ortakların alakasını kaybettikleri ve sermaye piyasasının gelişmesini olumsuz yönde etkiledikleri, sonuçta devlete ve bankalara olan borçlarını ödeyemez duruma düşmekle bankacılık sektörünün yanında devlet hazinesinin de zarar göreceği muhakkak olduğundan, bu şirketlerin ekonomi üzerindeki yükünü kaldırıp ekonomiye faydalı hale getirilmesi ve ekonomik tıkanıklığın giderilmesi amacıyla bu tasarının..." hazırlandığı açıklanmıştır.

Sözü edilen gerekçelerden de anlaşılacağı üzere istisna; tam mükellef kurumların aktiflerinde bulunan taşınmaz ve iştirak hissesi gibi atıl kalmış bağılı değerlerinin enflasyonist ortamda kazandıkları değer in işletmeye kazandırılmasına imkan sağlamak, böylece kurumların iştirak hisseleriyle gayrimenkullerinin satışı suretiyle sağlanan kaynakların, ticari faaliyetlerinde kullanılması ve dolayısıyla faaliyetlerinin, borçlanma yoluna gidilmeden özkaynaklarla devam ettirilebilmesi ve mali yapılarının güçlendirilmesi amacıyla öngörülmüştür.

.....

..... anılan düzenlemenin, aynı

gruba dahil veya aralarında yakın ilişki bulunan şirketlerin gayrimenkullerin birinden alınıp diğerine satılması halinde doğan kazancın vergi dışı tutulmasına cevaz verdiği de kabul edilemez. Kanunun ne lafzının, ne de amacının böyle bir yoruma olanak tanıdığına kabulü mümkün olmadığından, maddeye şeklen uygun kayıt ve düzenlemelerle 15 milyar liralık bir meblağın vergiden müstesna utulması suretiyle kurumlar vergisi matrahının azaltıldığı anlaşıldığından, tarhiyatı kaldıran Vergi Mahkemesi direnme kararında yasaya uygunluk görülmemiştir..."(Danıştay Vergi Dava Daireleri genel Kurulu Kararı, 06.12.1996 tarih, E. No:1996/320, K.No:1996/410)

2. "... şirketin aktifine kayıtlı Tıp Merkezi ve tatil Köyü satışından elde edilen kazancın sermayeye ilave edilmesi nedeniyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 23/a maddesi uyarınca istisnadan yararlandığı, ancak satışın aynı şirketler grubuna dahil bir şirkete yapılması, satılan bazı bölümlerin gayrimenkul kapsamında bulunmaması ve iki tam yıl şirket aktifinde yer almaması ve Tıp Merkezi satışından zarar edilmesi nedeniyle sözü edilen istisnadan faydalanılamayacağı ileri sürülerek hesaplanan matrah üzerinden ilgili yılda kazanç yetersizliği nedeniyle yararlanılamayan yatırım indirimi tutarı dikkate

alınarak ikmalen gelir (stopaj) vergisi salınmış, ağır kusur cezası kesilmiştir. Vergi mahkemesi kararıyla, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 23/a maddesiyle getirilen istisnanın amacının, tam mükellef kurumların aktifinde kayıklı taşınmaz gibi bağlı değerlerin enflasyon nedeniyle de olsa kazandıkları değer ticari faaliyette kullanılmasını sağlamak suretiyle borçlanma yoluna gidilmeden özkaynak yaratarak mali yapının güçlendirilmesini sağlamak olduğu, böyle bir düzenlemede aynı grup içindeki şirketleri ayrı düşürmenin haksız rekabete yol açacağı ve Yasanın genellik ilkesine aykırı olacağına ... oybirliğiyle" (Danıştay 4. D. nin 20.05.2000 tarih, E.No.1999/4334 K.No.2000/2386 Sayılı Kararı).

3."... aynı gruba dahil sermaye şirketlerinin kendi aralarında yaptıkları iştirakler ve gayrimenkul satışında gerçek anlamda bir kaynak aktarımı dolayısıyla finansman sınırlamasının giderilmesi söz konusu olamayacağından, bu şekilde gerçekleşen satışlar bakımından istisna hükmünün uygulanması mümkün değildir.

Olayda da gerek yükümlü şirketin gerekse yükümlü şirketten gayrimenkul satın alan (.....) şirketlerin sermayesinin tamamına yakın kısmının (....) Holding A.Ş'ye ait olduğu, böylece aynı grup içinde yer aldıkları anlaşılmaktadır.

Bu durumda anılan düzenleme ile aralarında yakın sermaye ilişkisi bulunan şirketlerin aktiflerinde yer alan gayrimenkulleri birbirlerine satmak suretiyle elde ettikleri kazancın vergi dışında tutulmasına cevaz verdiği kabul edileceğinden, yükümlü şirketin gayrimenkul satışından elde ettiği kazancın vergiden müstesna olduğu gerekçesiyle cezalı tarhiyatı kaldıran mahkeme kararında yasal isabet bulunmamaktadır. (Danıştay 11. D. nin 13.06.2000 tarih, E.No.2000/1339, K. No. 2000/2749 Sayılı Kararı).

4." satış işlemlerinde muvazaa olduğu kanıtlanmadıkça, iştirak hisselerinin aynı gruba dahil şirketler arasında satışa konu edilmesi KVK'nun geçici 23. Maddesinde öngörülen kurumlar vergisi istisnasından yararlanmaya engel teşkil etmez ..." (Danıştay 4. D. nin 14.06.2000 tarih, E.No.2000/2296, K. No. 2000/2806 Sayılı Kararı).

b) Satış Bedelinin Döviz Cinsinden Belirlenmesi Halinde Kur Farklarının Durumu

Geçici 28. madde kapsamındaki satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi halinde ortaya çıkan kur farkları sermayeye ilave edilmek koşuluyla kurumlar vergisinden müstesnadır. Ancak vadeli satışlarda hesap dönemi sonunda alacağın değerlemesinden doğan kur farklarının,

alacak aslı henüz tahsil edilmediğinden söz konusu istisnadan yararlanılamaz. Ancak tahsil edildiği dönemde kur farkı dahil istisna hükmü uygulanır. Maliye Bakanlığı'nca 16.11.1998 tarih, ve B.07.GEL. 0.50./5011-147/41370 sayılı özelgesi'nde de aynı görüşlere yer verilmiştir:

"İştirak hisselerinin satışı nedeniyle doğan döviz cinsinden alacağın tahsil tarihine kadar oluşan ve vade farkı niteliğinde bulunan kur farkları da 31.12.1998 tarihine kadar tahsil edilerek sermayeye ilave edilmesi şartıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 23. Maddesindeki istisnadan yararlanacaktır.

Olayda, şirketinizin inşaat tahhüt işleri ile iştigal ettiği belirtilerek, aktifinizde uzun yıllardan beri yeralan iştirak hisselerinin bir kısmının peşin, bir kısmının ise vade tarihi 1998 yılı içinde dolmak üzere dövizde dayalı muharrer senet karşılığında satıldığı belirtilerek bu senetlerin tahsilinde doğan kur farklarının da sermayeye ilavesi halinde kurumlar vergisinden müstesna tutulup tutulamayacağı sorulmaktadır.

... şirketinizin aktifinde en az iki tam yıl süre ile yer almak şartıyla iştirak hisselerinin 31 Aralık 1998 tarihine kadar satışı ve bu satıştan doğan kazancın 51. Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde

açıklanan sürede sermayeye ilave edilmesi halinde, sermayeye ilave edilen bu kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır. Satış nedeniyle doğan döviz cinsinden alacağın tahsil tarihine kadar oluşan ve vade farkı niteliğinde bulunan kur farkları da 31.12.1998 tarihine kadar tahsil edilerek sermayeye ilave edilmesi şartıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yukarıda belirtilen geçici 23. maddesindeki istisnadan yararlanacaktır."

c) Şirket Birleşmelerinde İstisna Uygulaması

Şirket birleşmelerinde, istisnanın uygulanması konusunda satışı gerçekleştirilen gayrimenkul veya iştirak hissesinin asgari iki yıl elde tutma şartının ne zaman başlayacağı konusu özellik arz etmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 37. ve 38. maddeleri uyarınca yapılan ve devir mahiyetinde bulunan birleşmelerde, gayrimenkul veya iştirak hisselerini devralan şirketin bu kıymetlerini elde tutma süresinin devreden şirkette geçen süreyi de kapsayacak şekilde dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

Şirketlerin kül halinde devrolunmasını, devrolan şirketlerde gayrimenkul veya iştirak hissesi'ne sahip olunan sürenin de devrolunduğu şeklinde anlamak gerekmektedir. Bu durumda, devralan

şirketin istisna hükmünden faydalanabilmesi için devir tarihinden itibaren iki tam yıl aktifte beklemesi gereği bulunmamaktadır.

Ayrıca, 67 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğine göre; "KVK'nun 37. Maddesi hükümleri çerçevesinde yapılan devirlerde iki yıllık sürenin gayrimenkulün, devreden kurum ile devralan kurumun bilançolarında yer aldığı toplam süre dikkate alınarak hesaplanacağı" belirtilmiştir.

Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı tarafından verilen özelgelere aynı doğrultuda olup özet olarak aşağıdaki gibidir:

1." Devir işlemi sonucunda devrolan şirketten intikal eden gayrimenkul ve iştirak hisselerinin bazılarının elden çıkarılmasında KVK'nın Geçici 23/a maddesinde yer alan istisna ile GVK'nın 38. maddesindeki maliyet artışı uygulamalarında elden çıkarılan iktisadi kıymetlerin "iki tam yıl aktifinde yer alma" şartının sağlanmasında devrolunan kurumda geçen süre dikkate alınacaktır.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 36. maddesinde, bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesinin, birleşme sebebiyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmünde olduğu, 37. mad-

desinde de birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması, münfesihi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin birleşilen (devralan) kurum tarafından küll halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi suretiyle birleşmelerin devir sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlerden de anlaşılacağı üzere bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme sebebiyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmünde olurken devirde aynı durum söz konusu değildir.

Bu durumda, (.....) Denizcilik ve Ticaret A.Ş., Kağıt Sanayi ve Ticaret A.Ş., Gıda Sanayi ve Dış Ticaret A.Ş. veYapı Endüstri ve Ticaret A.Ş.'lerin Endüstri Holding A.Ş birleşmesinin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde yazılı şartlar dahilinde gerçekleşmesi halinde, yazıda sözü edilen gayrimenkul ve iştirak hisselerinin devralınan şirketlerin bilançosunun aktifine kaydedildiği tarih ile (.....) Endüstri Holding A.Ş. tarafından satışın yapıldığı tarih arasında en az iki tam yıllık bir süre geçmesi ve bu gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından sağlanan kazancın aynı yıl sermayeye eklenmesi şartıyla kurumlar vergisinden müstesna tutulması mümkündür. Vergiden müs-

tesna tutulan bu kazançlar üzerinden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6 numaralı bendinin (b) alt bendine göre %10 oranında tevkifat yapılacaktır. Birleşmenin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun devir hükümlerine göre yapılmaması halinde, gayrimenkul ve iştirak hisselerinin devrolunan (münfesi kurum) kurumda kayıtlı olduğu süre dikkate alınmayacaktır. Öte yandan Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinin son fıkrasına göre, "maliyet artışı" uygulamasında da yukarıdaki açıklamalar geçerlidir. "Maliye Bakanlığı Özelgesi, 28.05.1998 tarih, Sayı: B.07.0.GEL.0.49/4911-94/1994)

2."....Devir hükmündeki birleşmelerde, devrolan kurumun aktifinde kayıtlı gayrimenkulün aktifinde kayıtlı olduğu tarih ile devralan kurum tarafından satışının yapıldığı tarih arasında iki tam yıl geçmiş olması ve gayrimenkulün satışından sağlanan kazancın aynı yıl sermayeye eklenmesi halinde kurumlar vergisinden müstesna tutulması mümkündür." . "Maliye Bakanlığı Özelgesi, 09.05.1997 tarih, Sayı: B.07.0.GEL.0.51/5111-44/19341)

d) Zarar Halinde Stopaj Uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28. maddesindeki istisnanın uygulanması sonucu zarar ortaya çıkması halinde tevkifat uygulamasının

ne zaman yapılacağı, 23.11.2000 tarih ve 4605 sayılı kanunla düzenlenmiştir. Belirtilen kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi 6/b-ii alt bendinde yapılan değişiklik sonucunda, istisna uygulamasının zarar doğurması halinde bu zarara isabet eden tevkifatın, istisnadan kaynaklanan zararın indirildiği dönemde yapılacağı belirlenmiştir. Öte yandan, tevkifat uygulamasında mahsup edilen zarar tutarının öncelikle istisna uygulamasından kaynaklandığının kabul edileceği hükme bağlanmıştır.

Sonuç olarak, gelir vergisi tevkifatı, istisnanın zarar doğurucu etki yaptığı dönemde değil, istisna nedeniyle doğan zararın mahsup edildiği dönemde yapılacaktır.

e) İştirak Hissesi veya Gayrimenkulün Satışından Sonra Aynı Nitelikli Bir Kıymet İktisabının İstisna Uygulamasına Etkisi

Elden çıkarılan iştirak hissesi veya gayrimenkulün yerine, yeni gayrimenkul veya iştirak hissesi satın alınmasının istisna uygulamasından yararlanmayı engelleyip, engellemeyeceği yönünde farklı görüşler bulunmaktadır.

Bir görüşe göre ; Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28/a maddesinin, KVK'nın 8/18. Maddesi olarak uygulandığı dönemde, gayrimenkul ve hisse satışlarında, satışın yapıldığı

ikinci yıl sonuna kadar yeni gayrimenkul ve iştirak hissesi alınmaması şartı mevcuttu, ancak KVK'nın 8/18. Maddesi yürürlükten kaldırılmış ve sözkonusu istisnayı düzenleyen geçici 23/a ve geçici 28/a maddelerinde belirtilen şarta yer verilmemiştir, dolayısıyla KVK'nın geçici 28/a maddesi kapsamında satışı yapılan gayrimenkul ve iştirak hissesi yerine süre şartı aranmaksızın yeni bir gayrimenkul veya iştirak hissesi alınması istisna uygulamasını etkilemeyeceği şekildedir.

Diğer bir görüş ise ; Gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından elde edilecek kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi, tam mükellef kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkan sağlamak amacıyla getirilmiştir.İstisnanın Kanuna eklendiği hükümlerin ilk gerekçelerinde;

"geçmişte finansmanını geniş ölçüde yabancı kaynaklara dayandırmış olan çoğu şirketlerin yükselen faiz hadleri ve artan özkaynak açıkları sonucu kara geçemedikleri, otofinansman yaratmadıkları ve borç ödeme gücü kazanamadıkları, temettü dağıtamadıklarından ortakların alakasını yitirdikleri ve sermaye piyasasının gelişmesini olumsuz yönde etkiledikleri, sonuçta devlete ve bankalara olan borçlarını öde-

yemez duruma düşmekle bankacılık sektörünün yanında devlet hazinesinin de zarar göreceği muhakkak olduğundan; bu şirketlerin milli ekonomi üzerindeki yükünü kaldırıp ekonomiye faydalı hale getirilmesi ve ekonomik tıkanıklığın giderilmesi amacıyla " istisnanın getirildiği ifade edilmiştir.

Yukarıdaki Kanun gerekçesini dayanak alan görüş, aynı nitelikte bir kıymet iktisabı'nın istisnadan yararlanamayacağını belirtmektedir.

Konuya ilişkin olarak Danıştay tarafından verilen bazı karar özetlerine aşağıda yer verilmiştir;

1. "... Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 10. maddesi hükmünün, ortakları aynı olan ya da sermaye ilişkisi bulunan şirketlerin, taşınmazları birbirlerine satmalarından doğan kazançları yine aynı şirketler grubuna bağlı bir şirketin hisse senedinin alımında kullanması halinde söz konusu değer farkının da vergi dışı tutulmasına olanak sağlamasını kabul etmediği, Kanunun ne lafzının ne de amacının böyle bir yoruma olanak tanıdığına kabulünün mümkün olmadığı, bu bakımdan ayrı tüzel kişiliğe sahip olan davacı şirketin sahibi olduğu taşınmazı satarak elde ettiği değer artışı ile kendi mali yapısını güçlendirmek ve finansman sorunlarını çözmek yerine, bu kazancı aynı gruba dahil başka bir şir-

ketin hisse senedini almakta kullanılması anılan istisnadan yararlanılmasını mümkün kılmayacağı,..." (Danıştay 11.D.'nin 12.03.1997 tarih, E. No:1996/7273, K. No:1997/883 sayılı Kararı).

2. "... Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 10. maddesinde "Tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin 1987,1988,1989 yıllarında satışından doğan kazançların tamamının satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilmesi, anonim şirketler yönünden sermaye artırımını nedeniyle çıkarılacak hisse senetlerinin nama yazılı olması ve en geç altı ay içinde borsaya kote edilmesi şartıyla sermayeye ilave edilen bu kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır." denilmektedir.

Kanun maddesinin ilk olarak düzenlendiği 2970 sayılı Kanun gerekçesinde "tam mükellef kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkan sağlamak amacıyla bu düzenlemeye gidildiği..." belirtilmiş, bu hükümde değişiklik yapılmasına ilişkin ve olay tarihinde yürürlükte olan 3332 sayılı Yasanın genel gerekçesinde ise "geçmişte finansmanını geniş ölçüde yabancı kaynaklara dayandırmış olan çoğu şirketlerin yükselen faiz hadleri ve artan özkaynak açıkları sonucu kara

geçemedikleri, otofinansman yaratmadıkları ve borç ödeme gücü kazanamadıkları, temettü dağıtamadıklarından ortakların alacasını kaybettikleri ve sermaye piyasasının gelişmesini olumsuz yönde etkiledikleri, sonuçta devlete ve bankalara olan borçlarını ödeyemez duruma düşmekle bankacılık sektörünün yanında devlet hazinesinin de zarar göreceği muhakkak olduğundan; bu şirketlerin milli ekonomi üzerindeki yükünü kaldırıp ekonomiye faydalı hale getirilmesi ve ekonomik tikanıklığın giderilmesi amacıyla bu tasarının hazırlandığı" açıklanmıştır.

Sözü edilen maddenin gerekçesinden de anlaşılacağı üzere, istisna, tam mükellef kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkan sağlamak amacıyla getirilmiştir. Böylece, kurumların iştirak hisseleriyle gayrimenkullerin satışı suretiyle bağlı değerlerin çözümü ve oluşan çözülmüş kaynakların, kurumların ticari faaliyetlerinde kullanılması ve dolayısıyla kurumların borçlanma yoluna gitmeden kendi özkaynakları ile ticari faaliyetlerini devam ettirebilmesi ve mali yapılarının güçlendirilmesi amaçlanmıştır.

.....
Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ge-

çici 10. maddesi hükmünün, ortakları aynı olan ya da sermaye ilişkisi bulunan şirketlerin, gayrimenkullerinin birbirlerine satışından doğan kazancın yine aynı gruptan gayrimenkul alımında kullanması halinde söz konusu değer farkının da vergi dışı tutulmasına cevaz verdiği kabul edilemez. Kanunun ne lafzının ne de amacının böyle bir yoruma olanak tanıdığının kabulü mümkün değildir. Bu bakımdan, her biri ayrı tüzel kişiliğe sahip olan şirketlerin ellerindeki gayrimenkullerini satarak elde ettiği değer artışı ile kendi mali yapılarını güçlendirmek ve finansman sorunlarını çözmek yerine, bu kazancı aynı gruba dahil diğer şirketlerden gayrimenkul almak suretiyle intikal ettirmeleri halinde kanunda öngörülen şekil şartlar yerine getirilmiş olsa dahi anılan istisnadan yararlanmak mümkün görülmemiştir,..." (Danıştay 4.D.'nin 04.10.1994 tarih, E. No:1993/5241, K. No:1994/4562 sayılı Kararı).

Yukarıdaki Danıştay kararlarını dikkate aldığımızda, elden çıkarılan iştirak hissesi veya gayrimenkullerin yerine yeni gayrimenkul veya iştirak hissesi alınmasının istisnadan yararlandırılmaması gerektiği şeklinde dir. Ancak elden çıkarıldıktan hemen sonra değil de birden fazla hesap dönemi geçtikten sonra ve mükellef kurumun faaliyetini devam ettirmesi halinde aynı nitelikte iştirak

hissesi veya gayrimenkul alınması halinde istisnadan yararlanılabileceği düşüncesindeyiz.

f) İcra Yoluyla Satışı Gerçekleştirilen İştirak Hisseleri veya Gayrimenkullerden Elde Edilen Kazançlarda İstisna Uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28. maddesinde düzenlenen iştirak hisseleri ve gayrimenkul satış kazançlarına ilişkin istisna uygulaması, niteliği itibarıyla mükelleflerin kendi iradeleri ile gerçekleşen ve şirket yönetim organlarının uygulamaya ilişkin olarak Kanun'da yer alan prosedürleri gerçekleştirmesi suretiyle uygulanan bir istisnadır. Bundan dolayı mükelleflerin kendi iradeleri dışında icra yoluyla satışı gerçekleştirilen iştirak hisseleri veya gayrimenkullerden elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmemesi gerektiği düşüncesindeyiz.

Aşağıda yer alan Danıştay Dördüncü Dairesi Kararı da aynı yöndedir.

"...dosya içeriğinden, şirketin 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 23. maddesinin (a) bendinde 01.01.1994 - 31.12.1998 tarihleri arasında uygulanmak üzere tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazancın, satışın yapıldığı yılda kurum

sermayesine ilave edilen kısmı kurumlar vergisinden müstehadır..." hükmü uyarınca, aktifinde kayıtlı gayrimenkulün kredi borçlarından dolayı icra yoluyla satılması sonucu elde edilen kazancı şirket sermayesine eklenmesi hususunda yönetim kurulunca karar alınarak, ihtirazi kayıtlı kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği anlaşılmakta ise de, satışın şirketin iradesi dışında kredi borcu nedeniyle icra yoluyla yapılması karşısında, söz konusu kazanç şirket sermayesine eklenemeyeceğinden, istisnadan yararlanmasının de mümkün olmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar vermiştir. Davacı şirket ilgili yasa hükmü uyarınca istisnadan yararlanlandırılması gerektiğini ileri sürmekte ve kararın bozulmasını istemektedir.

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.

Bu nedenle temyiz isteminin reddine, oybirliğiyle karar verildi." (Danıştay 4.D.'nin 29.05.1998 tarih, E.No:1997/2540, K.No:1998/2301 sayılı Kararı).

g) Aktife Dahil Arsa Üzerine İnşa Edilen Bir Binanın Satılması Halinde İki Tam Yıllık Sürenin Başlangıcı

Aktife dahil arsa üzerine inşa edi-

len bir binanın satılması halinde istisna uygulamasında dikkat edilecek husus, satılan binanın iki yıl süre ile aktifte yer alması koşuludur. Sabit kıymetin arsa olarak aktifte kayıtlı olduğu sürenin uygulamada bir önemi yoktur.

Örneğin; 1990 yılında aktife giren bir arsa üzerine yapılan binanın, 15.10.1999 tarihinde bitmesi ve bu tarihte bina olarak aktifleştirilmesi halinde, bu binanın satışından doğan kazancın kurumlar vergisinden istisna tutulabilmesi için 15.10.2001 tarihine kadar aktifte kalması gerekir.

Aktife dahil arsa üzerine inşa edilen bir binanın satılması haline, istisna uygulaması açısından sıkça karşılaşılan bir başka konu da, inşaatın tamamlanması ile başlaması gereken iki yıllık sürenin hangi tarihte başladığının tespiti ile ilgilidir. İnşaatın tamamlanması ile farklı tarihlerde işlemler yapılmakta, bu tarihlerden hangisinin iki yıllık sürenin başlangıç tarihi olduğu tereddüt yaratmaktadır.

Maliye Bakanlığı bu gibi hallerde, inşaatın tamamlandığı ve bina olarak kullanılmaya başlandığı tarihi esas almaktadır.

Konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nca verilen bir özelgede aşağıdaki açıklamalarda bulunulmuştur.

"Vergi Hukukunda, vergilendir-

mede gerçek durum esastır. Vergi dairesince yapılan yoklamada, in-
şaatın tamamlandığının tespit edildiği
tarih esas alınarak buna göre bir
işlem yapılır. Bu gayrimenkulün ak-
tifleştirilmesinin daha geç bir tarihte
yapılmış olması, gerçek duruma göre
işlem yapılmasına engel değildir.

Şirketinizce, 1989 yılında Ankara
Gölbaşı ilçesinde satın alınan ve şir-
ket aktifine dahil edilen 9122 met-
rekare arsa üzerine yatırım teşvik
belgeli bir turistik tesis yatırıma
başlandığı belirtilerek söz konusu te-
sisin satışı halinde, bu satıştan doğan
kazancın Kurumlar Vergisi Ka-
nunu'nun geçici 23. maddesine göre,
kurumlar vergisinden müstesna tu-
tulabilmesi için gerekli şartlardan
olan iki yıl süreyle aktifte bu-
ludurulma bulundurulma şartının
gerçekleştiğinin tespitinde aşağıda
belirtilen tarihlerden hangisinin bu
sürenin başlangıç tarihinin be-
lirlenmesinde esas alınacağını bil-
dirilmesi istenilmektedir.

- Şirketçe yapı kullanma izni
almak için yapılan başvuru tarihi olan
13.Aralık 1995,

- Vergi Dairesince yapılan yok-
lamada düzenlenen işe başlama tes-
pit tutanağının tarihi olan 27 Aralık
1995,

- Cins değişikliği nedeniyle harç
ödenmesi ve yapı kullanma izninin
verilmesi amacıyla Vergi Dairesince

Belediyeye gönderilen yazının tarihi
olan Aralık 1995,

- Binanın şirketin yasal def-
terlerinde yapılmakta olan yatırımlar
hesabından çıkarılıp, bina hesabına
kaydedildiği tarih olan 31.12.1995.

.....

Dilekçeniz ve eki belgelerin in-
celenmesinde, 1989 yılında satın ali-
nan arsa üzerine inşa ettirilen tesisin
27 Aralık 1995 tarihinde yapımının
tamamlandığı ve işyerine dönüştüğü
vergi dairesince yapılan yoklama ile
de bu durumun tespit edilmiş olduğu,
bunun üzerine de 29 Aralık 1995 ta-
rihinde de binaya ait cinsi tahsis ne-
deniyle tescil harcı tahakkuk ve öde-
mesinin gerçekleştiği anlaşılmak-
tadır. Bu durumda gayrimenkulün
bina olarak kullanılmaya başlandığı
27 Aralık 1995 tarihi itibarıyla defter
kayıtlarında tesis yatırımının ak-
tifleştirilmesi gerekirdi. Bu kaydın söz
konusu tarihte yapılmamış olması in-
şaatın 27 Aralık 1995 tarihinde sona
erdiği gerçeğini ortadan kaldırma-
maktadır.

Vergi hukukunda vergilendirmede
gerçek durum esastır. Bu nedenle
şirketinizce yapılan turistik tesis in-
şaatının tamamlandığının vergi da-
iresince hukuken tespit edildiği 27
Aralık 1995 tarihinin, söz konusu in-
şaatın tamamlandığı tesisin bina ola-
rak aktife alınması gerektiği tarih ola-
rak kabul etmek, Kurumlar Vergisi

Kanunu'nun geçici 23. maddesi uygulamasında iki yıllık sürenin hesabında bu tarihin esas alınması gerekmektedir. Gerekli muhasebe kaydının 31.12.1995 tarihinde yapılmış olması bu durumu değiştirmektedir. (Maliye Bakanlığı Özelgesi, 18.06.1997 tarih, Sayı : B.07.0.GEL. 0.50/5011-122/25383).

11. İstisna Uygulamasının Muhasebesi

Gayrimenkul ve iştirak hissesi satışından doğan ve kurumlar vergisinden istisna tutulan kazançlarla ilgili muhasebe kayıtları;

Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre, duran varlık satış karları "679-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar" hesabında izlenir.

İşletmenin aktifinde 10.000.000.000.- TL değerle kayıtlı bulunan bir binanın 50.000.000.000.- TL'ye peşin satılması halinde yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir;

/	
100 KASA	50.000.000.000
252 BİNALAR	10.000.000.000
679 DIĞ.OLAĞANDIŞI GEL.	
VE KARLAR	40.000.000.000

Sermaye artırımını halinde "679-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar" hesabı "500 Sermaye Hesabı" na devredilir.

679 DIĞ.OLAĞANDIŞI GEL.

VE KARLAR 40.000.000.000

500 SERMAYE 40.000.000.000

II. ÜRETİM VE TURİZM YATIRIM VEYA İŞLETME BELGESİNE SAHİP TURİZM TESİSLERİ VE BU TESİSLERE İLİŞKİN GAYRİMENKULLERİN SERMAYE ŞİRKETLERİNE AYNİ SERMAYE OLARAK KONULMASINDAN DOĞAN KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTISNA

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici 28. Maddesinin (a) bendinin ikinci paragrafında, kurumların üretim ve turizm yatırım veya işletme belgesine sahip turizm tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin tamamının veya bir kısmının, teşvik belgeli yatırım yapmak üzere kurulacak olan bir sermaye şirketine veya yeni kurulacak yabancı ortaklı bir anonim şirkete ayni sermaye olarak konulması halinde bu bentte yazılı istisnanın uygulanması öngörülmüştür.

Üretim veya turizm tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin tamamının veya bir kısmının, teşvik belgeli yatırım yapmak veya kurulacak olan bir sermaye şirketine veya yeni kurulacak yabancı ortaklı

bir anonim şirkete aynı sermaye olarak konulmasından doğan ve bu maddeye göre vergiden müstesna tutulan kazançlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. Maddesinin 6 numaralı bendinin (b-ii) alt bendine göre vergi tevkifatına tabi tutulmaz.

1. İstisna Uygulamasına İlişkin Koşullar

a) İstisna Uygulamasında Üretim Tesislerinin Tanımı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28.maddesinde yer alan "üretim tesisleri" ifadesinden, "Sanayi Sicil Belgesi" verilen işletmelerdeki imal ve istihsal faaliyetlerinde kullanılan tesislerin anlaşılması gerekmektedir. Bu sanayi işletmelerinde imal ve istihsal faaliyetlerinde kullanılan makine, tesisat, alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar da üretim tesisine dahildir.

Üretim tesislerine ilişkin gayrimenkul ifadesinden ise üretimin yapıldığı fabrika binası, laboratuvar, üretilen mallar ile bu malların bünyesine giren ham ve yardımcı maddelerin depolandığı tesisler, garaj, tamirhane, satışa konu olan üretim tesisine ilişkin idare binası, personele yemek verilen binalar ile maden işletme haklarının anlaşılması gerekir. Bu gayrimenkuller, üzerinde bulunduğu arsa ve arazinin mütemmim cüzü niteliğinde olduğundan, üretim tesislerine ilişkin gayrimenkul olarak nitelendirilecektir.

Öte yandan, üretim tesisleri ile birlikte aynı sermaye olarak tahsis edilen ve hammadde ile üretilen malların taşınmasında kullanılan taşıtlar ve iş makineleri üretim tesisi içinde değerlendirilecektir. Aynı şekilde aynı sermaye olarak tahsis edilen tesislerde istihdam edilen personelin toplu taşınmasında kullanılan taşıtlar da üretim tesisleri tanımına dahil edilecektir.

b) Üretim Tesislerinin Aynı Sermaye Olarak Tahsisi

Üretim tesislerinin komple aynı sermaye olarak tahsisi halinde, bu tesislerle fiziki veya teknik bütünlük arz eden ve bu tesislerden ayrılması mümkün olmayan binalar ile arsa veya araziler de üretim tesislerine ilişkin gayrimenkul olarak nitelendirilecek ve istisna, aynı sermaye olarak konulan tesislerin tamamı için uygulanacaktır. Bu çerçevede, üretim tesislerinin bulunduğu alanda yer almayıp başka yerlerde bulunan ve üretim tesisleri ile fiziki veya teknik bütünlük teşkil etmeyen gayrimenkuller için istisna uygulanmayacaktır.

c) Üretim Tesislerinin Belli Bir Kısımının Sermaye Olarak Tahsisi

Üretim tesislerinin belli bir kısmının sermaye şirketlerine aynı sermaye olarak konulması halinde de istisna uygulanabilecektir. Bu du-

rumda istisna, üretim tesislerinin aynı sermaye olarak konulan kısmına uygulanacaktır.

Öte yandan, sınai bir üretimin söz konusu olmadığı otel, pansiyon, lokanta gibi hizmet işletmeleri üretim tesislerine ilişkin istisna uygulamasına konu olmayacaktır. Ancak, yemek fabrikalarının sermaye şirketlerine aynı sermaye olarak tahsis edilmesi durumunda, istisnanın uygulanması gerekir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28.maddesinde yer alan, iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerin satışından doğan kazançlar ile ilgili istisna hükmünün uygulanmasına ilişkin esaslar üretim tesislerinin sermaye şirketlerine aynı sermaye olarak konulmasından doğan kazançlar için de geçerlidir. Bu nedenle, üretim tesislerinin sermaye şirketlerine aynı sermaye olarak konulmasından doğan kazancın, sermaye olarak tahsis işleminin gerçekleştirildiği yılda aynı sermaye tahsis eden kurumun sermayesine eklenmesi gerekir.

Öte yandan, iki yıl aktifte yer alma şartı, sadece iştirak hisseleri ve gayrimenkuller için geçerli olup üretim tesislerinin aynı sermaye olarak konulması halinde, bu tesislerin iki tam yıl süre ile aktifte yer alması şartı bulunmamaktadır.

d) Üretim Ve Turizm Yatırım Veya İşletme Belgesine Sahip Turizm Tesisleri Ve Bu Tesislere İlişkin Gayrimenkullerin Sermaye Şirketlerine Aynı Sermaye Olarak Konulmasından Doğan Kazançlara İlişkin İstisna

Teşvik belgeli yatırım yapmak üzere kurulacak şirketin sermaye şirketi olması gerekmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2.maddesinde, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile aynı mahiyetteki yabancı kurumlar sermaye şirketi olarak tanımlanmıştır.

Buna göre, yeni kurulacak şirketin sermaye şirketi olması ve 5 milyon ABD Doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası teşvik belgeli yatırım yapmak üzere kurulması halinde, bu şirkete üretim tesislerini ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerini aynı sermaye olarak tahsis eden kurumların, bu sermaye tahsisinden doğan kazançlar, kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır. Yeni kurulacak olan şirketin yatırım teşvik belgesini çeşitli nedenlerle alamamış olması bu istisnadan yararlanması bakımından engel teşkil etmeyecektir. Ancak istisnanın uygulanabilmesi için aynı sermaye konulan şirketin, yatırım teşvik belgesini, üretim tesisi veya bu tesislere ilişkin gayrimenkulün aynı sermaye olarak konulduğu yıla ilişkin

beyannamenin verilme süresi sonuna kadar almış olması gerekir. Bu istisnanın uygulanmasında yeni kurulacak sermaye şirketine üretim tesislerini ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerini aynı sermaye olarak tahsis edecek olan kurumun tam mükellef olması gerekmektedir.

Yeni kurulacak şirketin 5 milyon ABD Doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası teşvik belgesi yatırım yapması halinde, bu şirkete yabancı ortağın iştirak etmesi şartı aranmayacaktır. Yabancı ortağın bulunması halinde, bu ortağın sermaye payının belli bir oranı veya tutarı aşması da şart değildir.

Yeni kurulacak olan sermaye şirketinin yatırım teşvik belgesi kapsamında yapacağı asgari 5 milyon ABD Doları tutarındaki yatırımın bu belgede öngörülen süre ve şartlarda gerçekleştirilmesi bu istisnanın uygulanması için yeterli bulunmaktadır.

e) Üretim Tesisleri İle Bu Tesislere İlişkin Gayrimenkullerin Teşvik Belgesi Olmaksızın Yatırım, Yapmak Üzere Yeni Kurulacak Olan Tam Mükellef Anonim Şirketlere Aynı Sermaye Olarak Konulması

Teşvik belgesi olmaksızın yatırım yapmak üzere yeni kurulacak olan sermaye şirketinin, yabancı ortaklı, anonim şirket statüsünde ve tam mükellef kurum olması gerekir. Yeni kurulacak olan bu şirkete üretim te-

sisleri ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerini aynı sermaye olarak tahsis etmiş olan kurumların, bu aynı sermaye tahsisinden elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden müstesna tutulabilecektir.

Ancak, bu istisnanın uygulanabilmesi için, yeni kurulacak olan yabancı ortaklı anonim şirketin teşvik belgesi olmaksızın yapacağı yatırımın, asgari 5 milyon ABD Doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası olması gerekmektedir. Ayrıca bu şarta ilave olarak yabancı ortakların sermaye paylarının en az 1 milyon ABD Doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası olan asgari sermaye paylarının kambyo mevzuatına göre Türkiye'ye getirildiğinin tevsik edilmesi gerekir. Bu tevsik, söz konusu dövizlerin yurda getirilerek yetkili banka ve müesseselerde bozdurulduğuna ilişkin döviz alım belgesi ile yapılacaktır. Ancak şirketin sermayesine göre %20 oranındaki sermaye payının 1 milyon ABD Doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası tutarını aşması halinde, bozdurulması gereken döviz bedeli 1 milyon ABD Doları veya muadili yabancı para olmayıp %20 oranındaki sermaye payının karşılığı olan döviz tutarı olacaktır.

Teşvik belgesiz yatırımın asgari 5 milyon ABD Doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası tu-

tarını aşip aşmadığının tespitinde yatırım harcamalarına ilişkin faturaların düzenlendiği tarihte, ABD Dolarının Türk Lirası karşılığındaki değerinin esas alınması gerekir.

Teşvik belgesi olmaksızın yatırım yapmak üzere kurulacak olan sermaye şirketlerinin yabancı ortaklı olmaması halinde, kurumların üretim tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerinin bu şirketlere aynı sermaye olarak konulmasından elde ettikleri kazançlar için istisna hiçbir şekilde uygulanmayacaktır.

f) Üretim Ve Turizm Tesislerinin Yeni Kurulacak Sermaye Şirketine Aynı Sermaye Olarak Konulmasında Muhasebe Kaydı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 28/a maddesi kapsamında, üretim ve turizm tesisleri ile bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin yeni kurulacak bir sermaye şirketine aynı sermaye olarak konulmasından doğan kazançlar hem kurumlar vergisinden hem de gelir vergisinden müstesna tutulmuştur.

Aktife kayıtlı bir üretim tesisinin yeni kurulacak sermaye şirketine aynı sermaye olarak konulması halinde, söz konusu tesislerin emsal bedeli üzerinden değerlendirilmesi ve bu tutarın karşılığı hisse senedi alınmış olması gerekir. Bu şekilde yapılacak işlemin sonucunda aynı sermaye koyan kurum iştirak hissesi sahibi olacaktır.

Örnek :

(A) Limited şirketi aktifine kayıtlı süt fabrikasını gayrimenkulü ile birlikte yeni kurulan bir sermaye şirketine aynı sermaye olarak koymak istemektedir. Süt fabrikasının tesis ve makinalar dahil toplam kayıtlı değeri 10.000.000.000.-TL olup, birikmiş amortismanı 8.000.000.000.-TL'dir. Fabrikanın binalarının aktifte kayıtlı bedeli 4.000.000.000 TL, makine ve cihazlarının kayıtlı değeri 6.000.000.000 TL'dir.

Mahkemece tayin olunan bilirkişi heyetince söz konusu üretim tesisinin bina emsal bedelinin 250.000.000.000 TL, makine ve tesislerin emsal bedelinin 100.000.000.000.-TL olduğu tespit edilmiştir. Buna göre yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

242- İŞTİRAKLER	350.000.000.000
243- İŞTİRAKLER	
SERMAYE TAAH.	350.000.000.000
243-İŞTİRAKLERDEN SER.	
TAAHHÜDÜ	350.000.000.000
257-BİRİKMIŞ AMOR	8.000.000.000
252-BİNALAR HESABI	4.000.000.000
253-TESİS MAK.VE CİH.	6.000.000.000
679-DİĞ.OLAĞANDIŞI GEL.	
VE KARLAR	348.000.000.000

/	
679DİĞER OLAĞANDIŞI GEL.	
VE KARLAR	348.000.000.000
500- SERMAYE	348.000.000.000
/	

Üretim tesislerinin aynı sermaye olarak konulmasından doğan 348.000.000.000.-TL kazancın sermayeye ilave edilmesi halinde, bu kazançtan hem kurumlar vergisi hem de gelir vergisi hesaplanmayacaktır. Bu şekilde yapılan devir işlemi KDV Kanunu'nun geçici 10. Maddesine göre KDV'nden de müstesnadır. Bu işlem sonucunda iştirak eden kurum iştirak edilen şirkete nakit girişi sağlamamakla birlikte devir işleminden meydana gelen karın tamamını sermayesine ilave etmesi gerekmektedir

III.RÜÇHAN HAKKI

KUPONLARI SATIŞ

KAZANÇLARI İLE EMİSYON PRİMLERİ

Anonim şirketler ile eshamlı ko-mandit şirketlerin sermaye artırımını gerçekleştirmeleri durumunda, bu şirketlerin hisse senetlerini aktifinde bulunduran kurumlar, bedelli veya bedelsiz olarak yapılan bu sermaye artırımına katılabilecekleri gibi yeni hisse senedi öncelikli alma (rüçhan hakkı) kuponlarını başkalarına da satabilirler.

Sermaye artırımına katılmak için belirlenen süreç içinde rüçhan hak-

larını kullanmayan ortakların hisse senetlerinin, Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu'na göre hisse senedini ihraç eden şirketler tarafından nominal bedelin üzerinde satılması halinde, satış bedelinin nominal bedeli aşan kısmına "emisyon primi" denilmektedir.

Kurumların, rüçhan hakkı kuponlarının satışından elde ettikleri kazançlar ile anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8.maddesinin 5 numaralı bendinde kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1.1.1994-31.12.1998 tarihleri arasında uygulanmış olan geçici 23.maddesinin (b) bendi hükmü uyarınca, emisyon primleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b) alt bendine göre tevkifata tabi tutulmamış, ancak rüçhan hakkı kuponları satışından elde edilen kazançlar üzerinden ise %10 oranında tevkifat yapılmıştı.

4444 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 28.maddenin (b) bendi hükmü ile önceki uygulamaya paralel bir düzenleme yapılmıştır.

Buna göre:

"1.1.1999-31.12.2002 tarihleri arasında uygulanmak üzere, anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin 6 numaralı bendinin ikinci fıkrasının b-ii alt bendine göre tevkifata tabi tutulmaz."

Yapılan düzenlemeye göre 01.01.1999-31.12.2002 tarihleri arasında uygulanmak üzere, emisyon primleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin b-ii 'alt bendine göre tevkifata tabi tutulmayacak, ancak rüçhan hakkı kuponları satışından elde edilen kazançlar üzerinden G.V.K.'nın anılan bent hükmüne göre tevkifat yapılacaktır. Anılan kazançlara uygulanacak stopaj oranı 01.09.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere %15 olarak belirlenmiştir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

KİTAPLAR

- 1- ALTINDAĞ Mehmet, Vergi ve Revizyon Rehberi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul 1997.
- 2- 200 Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları

Derneği Yayını, İstanbul 2000.

- 3- BIYIK Recep, KIRATLI Aydın, Vergi Teşvikleri ve Korumaları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul 2000.
- 4- Denetim İlke ve Esasları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul 1999.
- 5- KIZILOT Şükrü, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Yaklaşım Yayınları, Ankara 1998.
- 6- MAÇ Mehmet, Güncel Kurumlar Vergisi, Denet Yayıncılık Anonim Şirketi Yayını, İstanbul 1996.
- 7- ÖZBALCI Yılmaz, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara 1998.
- 8- ŞEKER Sakıp, Dönem Sonu İşlemleri, Cilt I, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1998.

MAKALELER

- 1- EROL Gürel, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici 28-A Maddesi Uygulaması, Vergi Dünyası, Sayı 224, Nisan, 2000.
- 2- SÖNMEZ Erdal, AYAZ Garip, 4444 Sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'na Eklenen Geçici 28. Maddenin Uygulaması, Vergi Dünyası, Sayı 217, Eylül, 1999.
- 3- BIYIK Recep, Kurumlarda Gayrimenkul ve İştirak Hissesi sa-

tısından Doğan Kazançlarda İstisna ve Stopaj Uygulaması, Yaklaşım, Sayı 85, Ocak 2000.

4- ÜLGEN Soner, İştirak Hissesi Satış kazancı İstisnası ve Özellik Arzeden Durumlar, Yaklaşım, Sayı 88, Nisan 2000.

5- YILDIZ A. Murat, YILDIZ Cem, Maliyet Bedeli Artırımı Uygulaması ile Kurumlar Vergisi Kanunu Geçici 28.Madde Uygulamasının Sağladığı Vergisel Avantajlar Yönünden Karşılaştırması, Yaklaşım, Sayı 92, Ağustos 2000.

6- BAŞ Seyit Ahmet, 4503 Sayılı Kanun Sonrasında İştirak Hissesi ve Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası ve Karın Sermayeye İlave Edilmesi, Yaklaşım, Sayı 87, Mart 2000.

7- BAŞ Seyit Ahmet, Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Kazançlarına ilişkin İstisna Uygulamasında 4503 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler, Vergi Dünyası, Sayı 223, Mart 2000.

8- KARAKUM Hüseyin, 4503 Sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici 28. Maddesinde Yapılan Değişiklikler, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı 315, 15 Şubat 2000.

9- SEVDİK Mehmet Şahin, Kurumların İştirak Hisseleri ve Gayrimenkullerinin Satışından Elde Ettikleri Kazançlarda Kurumlar Vergisi İstisnası, Vergi Raporu, Sayı 45, Şubat-Mart 2000.

10-KIZILOT Şükrü, Grup Şirketlerde Gayrimenkul Satışının istisnadan Yararlanacağı, Yaklaşım, Sayı 93, Eylül 2000.

11-ENGİN Erem, Holding ve Grup Şirketler Arasındaki Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Kazançlarında Vergi İstisnası, Vergi Dünyası, Sayı 221, Ocak 2000.

12-DEMİRCİ Abdülkadir, Kurumların KVK'nun Geçici 28/A Maddesinden Faydalanmamalarının Yararları, Vergi Dünyası, Sayı 224, Nisan 2000.