



Kurumlarda Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası



Hıdır ERDEM

Vergi Denetmen Yardımcısı

I. GİRİŞ

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28. maddesinde yer alan istisnanın, yaklaşık 20 yıllık bir geçmişi vardır. Bu istisna ilk olarak 2970 sayılı kanunla ve kurumların o günün koşullarında finansman yapılarını güçlendirmelerini ve daha sağlıklı bir yapıya kavuşmalarını sağlama amacı ile getirilmiştir. 1987 yılına kadar uygulanmak üzere getirilen bu istisnanın süresi 3332 sayılı kanunla 1989 yılı sonuna kadar uzatılmış, daha sonra bu istisna kalıcı kılınmak maksadı ile kanunun 8. maddesine taşınmıştır. Ancak bu istisna, 3946 sayılı kanunla istisnaların azaltılması sonucu 1.1.1994 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmışsa da, aynı tarihten geçerli olmak üzere bu defa 4108 sayılı kanunla geçici 23. madde olarak 1998 yılı sonuna kadar uygulanmak üzere yeniden ihdas edilmiştir. İstisnanın süresi 31.12.1998 tarihinde dolunca, süre uzatımı 1999 için bu defa 4387 sayılı Geçici Bütçe Kanunu ile yapılmak istenilmiş, ancak bunun Anayasal sakıncaları ortaya çıktığından, istisna 1.1.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere kanuna eklenen geçici 28. madde ile yeniden ihdas edilmiştir. İstisnayı geçici 28. madde olarak

yeniden ihdas eden 4444 sayılı kanunla öngörülen ve 31.12.2002 tarihinde dolan uygulanma süresi, önce 4783 sayılı kanunla 31.12.2003'e uzatılmıştır. Ancak 5035 sayılı kanunla istisnanın 31.12.2003'de dolan uygulanma süresi, yeniden 31.12.2004'e uzatılmıştır. Son olarak 31.12.2004 tarih ve 25687 sayılı 3.mükerrer Resmi gazetede yayımlanan 5281 sayılı kanununun 31.maddesi ile gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazancının sermayeye ilavesi istisnası devamlı hale getirilmiştir.

II. 5281 SAYILI KANUN SONUCU GAYRİMENKUL VE İŞTİRAK HİSSESİ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASINDA SON DURUM:

5281 Sayılı kanunla yapılan düzenlemeyle, gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazancı istisnasındaki son durumu üç ana başlık altında ele alacağız. Ancak daha önce gayrimenkul ve iştirak hisselerine değinmekte yarar var.

Gayrimenkuller esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. Bunlar Türk Medeni Kanunu'nun 632. maddesinde;

- Arazi,
 - Tapu siciline müstakil ve daimi olmak üzere ayrıca kaydedilen haklar,
 - Madenler
- olarak sayılmıştır.

Ayrıca, anılan maddede sayılmamakla birlikte, bulunduğu arsa ve arazinin mütemmim cüzü niteliğinde olduklarından binalar da gayrimenkuller kapsamında değerlendirilmektedir

Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (12) numaralı bendinde yer alan "iştirak hisseleri" deyimini, menkul değerler portföyüne dahil hisse senetleri ile ortaklık payları olarak anlamak gerekmektedir.

49 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde iştirak hisselerinin neler olduğu konusunda açıklamalar yapılmıştır. Buna göre iştirak hisseleri;

- 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 ortaklarına ait ortaklık payları,
- İş ortaklıkları ve adi ortaklıklara ait ortaklık payları,
- Kooperatif hisseleridir.

A- Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından:

5281 sayılı kanununun 31.maddesi ile gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazancının sermayeye ilavesi istisnası devamlı hale getirilmiştir. Söz konusu madde metni aşağıdaki gibidir:

"Madde 31.- 3.6.1949 tarihli ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (11) numaralı bendinden sonra gelmek üzere aşağıdaki (12) numaralı bent eklenmiştir.

12) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışından doğan ve sermayeye eklenmesine karar verilen kazançları.

Sermayeye ilave edilme işleminin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar gerçekleştirilmesi şarttır. Vadeli satış halinde, ilk yapılan tahsilatın iştirak hissesi veya gayrimenkulün maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilir. Bu süre içinde sermayeye eklenmeyen kazanç kısmı için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Bankalara borçlu durumda olanlar ile bunların kefillerinin bu borçlara karşılık bankalara devrettikleri gayrimenkul ve iştirak hisseleri ile bankaların alacaklarına karşılık iktisap ettikleri gayrimenkul ile iştirak hisselerin satışında iki tam yıl süreyle elde tutulma şartı aranmaz. Bedelsiz olarak ya da rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibari değeriyle iktisap edilen hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin iktisap tarihi esas alınır. Menkul kıymet veya gayrimenkul ticareti ile uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

Tam mükellef sermaye şirketleri dışındaki kurumlar ile dar mükellef kurumlarda, satıştan doğan kazancın sermayeye ilave edilmesi şartı aranmaz, bu kazançlar özel bir fon hesabında tutulur. Sermayeye eklenen veya fon he-

sabında tutulan kazançların beş yıl içinde; herhangi bir suretle işletmeden çekilmesi, dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilmesi veya bu süre içinde işletmelerin tasfiyesi (devir, birleşme ve bölünme halleri hariç) halinde, bu kazançlar o yılın kazancı sayılarak vergiye tâbi tutulur.

Türk Ticaret Kanununun 391 inci maddesinin bu suretle gerçekleştirilecek sermaye artırımına aykırı hükümleri uygulanmaz. İstisnanın uygulanmasına ilişkin esas ve usûlleri tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesine eklenen bent ile, 1984 yılından bu yana kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesi amacıyla, tam mükellef kurumlar açısından uygulanan, gayrimenkul ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnasına ilişkin uygulamanın kalıcı hale getirilmesi amaçlanmıştır. Diğer taraftan uygulama, tam ve dar mükellef bütün kurumları kapsayacak şekilde düzenlenmektedir.

Ayrıca, istisna uygulaması ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamalara da değinmekte yarar vardır:

- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28/a maddesi uyarınca istisnadan ancak tam mükellef kurumlar yararlanabilmekteydi. Yapılan bu değişiklik ile dar mükellef kurumların da bu istisnadan yararlanmaları mümkün hale getirilmiştir.

- İstisnanın uygulanabilmesinin temel şartı, gayrimenkul ve iştirak hisselerinin asgari iki tam yıl (730 gün) kurumun aktifinde yer alması, diğer bir ifadeyle kurumun bu değerlere iki yıl süreyle bilfiil sahip olmasıdır. Aynı şekilde, Kanunun 37 ve 38 inci maddeleri kapsamında gerçekleştirilen birleşme, devir ve bölünme hallerinde ise esas itibarıyla vergi ertelemesi rejimi uygulaması söz konusu olduğundan bu tür durumlarda gayrimenkul ve iştirak hisselerinin iktisap tarihi olarak birleşme, devir alınan, birleşen ve bölünen kurumdaki iktisap tarihi esas olacaktır. Örneğin, 2 Şubat 2003 tarihinde iktisap edilmiş olan bir gayrimenkulün 3 Şubat 2005 öncesi bir tarihte satılması veya devir, birleşme veya bölünme nedeniyle başka bir kuruma intikal ederek bu süre içinde elden çıkarılması halinde, maddede öngörülen iki tam yıl şartı gerçekleşmiş olmayacağından, satıştan elde edilen kazançta da bu istisnanın uygulanması söz konusu olmayacaktır.

- İki tam yıl süre ile aktifte bulundurulmuş hisse senetlerine bağlı olarak bedelsiz elde edilen hisse senetleri için iki tam yıl süre ile işletmede bulundurma şartı aranmamaktadır. Yani kurumların mevcut hisse senetleri dolayısıyla ellerinde bulunan rüçhan hakkı kuponları karşılığında bedelsiz yada itibari değeriyle yeni hisse senedi iktisap etmeleri durumunda, yeni iktisap edilen söz konusu hisse senetleri açısından iktisap tarihi olarak eski hisse senetleri ya da iştirak hissesinin iktisap tarihi esas alınacaktır. Aynı durum, iştirak edilen kurumun nedeni ne olursa olsun yapmış olduğu sermaye artışı dolayısıyla bedelsiz olarak iktisap edilen hisse senetleri açısından da söz konusudur. Bunun dışında, rüçhan hakkı dolayısıyla, nominal bedelin üstünde olup piyasaya fiyatından ya da daha düşük bir fiyata yeni hisse senedi iktisap edilmesi durumunda ise, bu hisse senetleri açısından iktisap tarihi, eski hisse senetlerinden bağımsız olarak bunların bilfiil kurumun aktifine girdiği tarih olarak esas alınacaktır.

- Bir gayrimenkul satışından bahsedilebilmesi için, Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre gayrimenkul olarak tanımlanan bir maddi kıymetin olması; bu gayrimenkul veya gayrimenkulun üzerinde bulunduğu arsa ve arazinin de kurum adına tapuda tescil edilmiş olması gerekir. Dolayısıyla, örneğin; henüz cins tashihi ve kurum adına tescili yapılmamış bir binanın satışından doğan kazanca, binanın bağımsız bir birim olarak veya üzerinde bulunduğu arsa ya da arazinin kurum adına tescili yapılmadan gerçekleşecek satışlarda istisna uygulaması söz konusu olmayacak, kurum adına tescil yapıldıktan sonra yapılacak satışlar istisna kapsamında değerlendirilebilecektir. Aynı şekilde, fiiliyatta çeşitli nedenlerle tapuda tescilin kurum adına yapılmasında gecikmeler olabilmektedir. Fiilen işletme tarafından iki yıldan fazla süreyle sahip olunduğu yapı inşaatı ruhsatı veya vergi dairesi tespiti yahutta resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilen ancak, çeşitli nedenlerle tapu kaydında gecikmelerin söz konusu olduğu gayrimenkuller ile gayrimenkullerin mütemmim cüz'ü mahiyetindeki değerlerin satışından doğacak kazançlar da bu istisna kapsamında, ancak teferruat mahiyetindeki değerlerin satışından doğan kazançlar ise istisna kapsamında bulunmamaktadır.

- İstisna uygulaması esas itibariyle bütün kurumlar açısından geçerlidir. Ancak, esas faaliyeti menkul ve gayrimenkul ticareti olan kurumların bu amaçla, diğer bir ifadeyle ticari faaliyet çerçevesinde iktisap ettikleri ve elle-

rinde tuttukları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar için istisnadan yararlanmaları mümkün değildir. Satışa konu edilen kıymetlerin iki tam yıl kurumun envanterinde duruyor olması da durumu değiştirmeyecektir. Ancak, gayrimenkul veya menkul kıymet ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine, tahsis ettikleri gayrimenkullerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında bulunmaktadır. Aynı durum satmak üzere gayrimenkul inşaatı ile uğraşan mükellefler açısından da geçerlidir.

Örneğin, bir inşaat şirketinin şirket merkezi olarak kullanılmak üzere inşa etmiş olduğu bir binayı en az iki tam yıl süre ile kullandıktan sonra satması halinde, bu satıştan doğan kazanç kurumlar vergisinden müstesna tutulabilecektir. Bu şirketin satmak amacıyla inşa etmiş olduğu veya satın aldığı binaların satışından elde ettiği kazançlar için istisna uygulanmamaktadır.

Aynı şekilde, menkul kıymet ticareti ile uğraşan mükelleflerin doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği ortaklık payları da bu istisna uygulamasına konu olabilmektedir.

- Gayrimenkullerde mülkiyetin devri tapuya tescil ile gerçekleşeceğinden satış vaadi sözleşmesine dayanan işlemlerde tapuda tescil gerçekleşinceye kadar istisna uygulanamayacaktır. Vergi Usul Kanunu uyarınca vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esas olduğundan, istisna kazancın hesaplanmasında, muvazaa hali ve örtülü kazanç dağıtımı hükümleri saklı kalmak kaydıyla, fiili satış bedeli esastır. Bunun dışında çeşitli ölçülerin dikkate alınarak, fiilen gerçekleşen satış fiyatının altında veya üstünde bir istisna tutarının hesaplanması söz konusu olmayacaktır.

- Banka ve diğer finans kurumlarına borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin, bu borçlarına karşılık borçlu bulundukları banka ve finans kurumlarına devrettikleri gayrimenkul ve iştirak hisselerinde, istisna uygulaması bakımından bu tür kurumlarda asgari iki yıl süreyle elde tutma şartı aranmamaktadır. Buna paralel olarak, banka ve diğer finans kuruluşlarının da alacaklarına karşılık olarak iktisap ettikleri bu tür kıymetlerin satışında da iki tam yıllık süre aranmamaktadır. Banka ve finans kurumlarının bu tür iktisaplar dışında kalan ve çeşitli nedenlerle iktisap edilmiş olan bu tür kıymetlerin satışında iki tam yıllık elde tutma şartı aranacaktır.

- İştirak hisseleri ve gayrimenkullerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, takası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir. Ancak, bu tür kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri, kurumların finansman imkânlarını artıracağından istisna uygulanması kapsamında bulunmaktadır. Satış bedeline ilişkin uyuşmazlıkların belirtilen 2 yıllık sermayeye ekleme süresi içinde sonuçlandırılarak, varsa ek olarak alınan bedelin de (geç ödeme dolayısıyla alınan faiz ve benzeri unsurlar hariç) sermayeye ilave edilmesi halinde, uyuşmazlığın son bulduğu tarih itibarıyla ek olarak alınan bedel ile ilgili olarak istisna uygulanabilecektir. Kat karşılığında arsa devrinde olduğu gibi, bir mal veya hakkın başka bir mal veya hak ile değiştirilmesini ifade eden trampa işlemleri ise istisna uygulaması açısından satış hükmünde değildir. Ayrıca para 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 Sermaye Piyasası Kanunu'na göre Sermaye Piyasası Kurulunca halka arzına izin verilen menkul kıymetler ve tahvillerin anlaşılması gerekir. Tabi ki istisnadan yararlanılabilmesi için, her an nakde çevrilebilir kıymetlerin en geç sermaye artırımının gerçekleştirildiği tarihe kadar nakde dönüştürülmesi gerekmektedir.

- Sermaye şirketleri açısından gayrimenkul veya iştirak hissesinin satışından elde edilen kazancın istisnaya konu edilebilmesi için, kurumca satıştan oluşan kazancın sermayeye ilave edilmesine karar verilmiş olması gerekmektedir. Peşin yapılan satışlarda, istisna satışın yapıldığı hesap dönemine ilişkin kazanç uygulanacaktır. Bunun için, satışın yapıldığı hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar sermayeye ilave kararının verilmiş olması ve sermayeye ilave işleminin de her halükarda satışı müteakip 2 nci takvim yılının sonuna kadar gerçekleştirmesi gerekmektedir. Bu süre içinde sermayeye eklenmeyen kazanç kısmı için, uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış olacaktır. Örneğin, 5 Mayıs 2005 tarihinde gayrimenkul satışından 200.000.- YTL kazanç elde edilmiş ve 2005 yılı ikinci geçici vergi dönemi ve yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde bu tutar için kurumlar vergisi istisnası uygulanmıştır. Ancak, 31.12.2007 tarihine kadar, satıştan elde edilen kazancın sermayeye ilave edilmesi şartı gerçekleştirilememiş ise, 2005 yılında

yararlanılan istisna dolayısıyla eksik tahakkuk ettirilen vergiler açısından vergi ziyayı doğmuş olacaktır. Benzer şekilde 150.000.- YTL'sı sermayeye ilave edilip kalan 50.000.- YTL'sı ilave edilmemiş olması durumunda da, sermayeye ilave edilmeyen 50.000.- YTL dolayısıyla eksik tahakkuk ettirilen vergiler açısından vergi ziyayı doğmuş olacaktır.

- Vadeli satışlarda ise, ilk yapılan tahsilat gayrimenkul veya iştirak hissesinin maliyet bedeline ilişkindir. Dolayısıyla, satışa konu olan kıymetin maliyet bedelinin sermayeye ilavesi söz konusu olmayacağından bu kısım istisna kapsamında bulunmamaktadır. Aynı şekilde, henüz tahsil edilmemiş taksit tutarlarının da sermayeye eklenmesi söz konusu olmayıp, tahsil edildikçe sermayeye ilave edilebileceğinden tahsil edildikleri dönemlerde istisnaya konu olacaklardır. Her halükarda satış işlemini takip eden ikinci takvim yılı sonuna kadar tahsil edilerek sermayeye ilave edilmeyen tutarların sermayeye ilave edilmesi ve istisna uygulamasına konu edilmesi söz konusu olmayacaktır. Örneğin, 2005 yılında, maliyet bedeli 400.000 YTL olan ve 1.000.000 YTL'na vadeli olarak satılan bir gayrimenkule ilişkin tahsilat 2005 yılında 300.000 YTL, 2006 yılında 300.000 YTL, 2007 yılında 300.000 YTL ve 2008 yılında 100.000 YTL olarak yapılması halinde; ilk yapılan tahsilat maliyet bedeline ilişkin olduğundan 2005 yılında istisna uygulanacak bir kazanç olmayacaktır. 2006 yılında tahsil edilen 300.000 YTL'nın 100.000 YTL'sı da maliyet bedeline ilişkin olacağından istisna uygulanacak kazanç 200.000 YTL olacaktır. 2007 yılında da tahsil edilen 300.000 YTL'nın tamamına istisna uygulanacak, ancak 2008 yılında tahsil edilen 100.000 YTL ise, maddede belirtilen süre aşıldığından istisnaya konu olmayacaktır.

- Sermaye şirketleri dışındaki diğer kurumlar vergisi mükellefleri açısından, istisna uygulamasında, gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazancın sermayeye eklenmesi şartı bulunmamaktadır. Bu kapsamdaki mükellefler, satıştan doğan kazancı satış işlemini müteakip 5 yıl süreyle özel bir fon hesabında tutacak, kesinlikle ortaklara dağıtmayacak ve işletmenin amaçları doğrultusunda kullanacaktır. Örneğin, 5 Mayıs 2005 tarihinde yapılan satıştan doğan ve sermayeye eklenen veya fon hesabında tutulan kazanç 6 Mayıs 2010 tarihinden önce bu işletmeden çekilemeyecektir. Bu kazancın 2008 yılı içinde çekildiği varsayımıyla, 2005 yılında istisnaya konu edilen bu kazanç 2008 yılı matrahına ilave edilerek vergilendirilecektir.

- İstisna kapsamında bulunan ve sermayeye eklenen kazançların, beş yıl içinde işletmeden çekilmesi veya bu süre içinde işletmenin tasfiyesi halinde, daha önce kurumlar vergisinden müstesna tutulmuş olan kazançlar, işletmeden çekildiği veya şirketin tasfiye edildiği yılın kurum kazancı sayılarak kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Beş yıllık sürenin başlangıç tarihinden, gayrimenkul veya iştirak hissesinin satışından sağlanan kazancın sermayeye eklendiği tarihin anlaşılması gerekmektedir.

- Ayrıca iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışından doğan ve sermayeye eklenen kazançlar üzerinden gelir vergisi stopajı yapılması söz konusu değildir. Zira 4842 sayılı Kanun ile istisna kazançlar üzerinden gelir vergisi stopajı yapılması uygulamasına son verilmiştir.

B- Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından :

5281 sayılı kanunun 33.maddesi ile söz konusu istisnanın KDV açısından da devamlı hale gelebilmesi amacıyla 3065 sayılı KDV kanununun 17.maddesine aşağıdaki fıkra ilave edilmiştir.(Daha önceki düzenleme ise KDVK'nun Geçici 10. maddesinde yer almaktaydı.)

"Madde 33.- 25.10.1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17 inci maddesinin (4) numaralı fıkrasına aşağıdaki (r) bendi eklenmiştir.

r) Kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri, bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık gayrimenkul ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapanların, bu amaçla ellerinde bulundurdukları gayrimenkul ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır. Bu şekilde teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen Katma Değer Vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin Gelir veya Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır."

Böylece 3065 sayılı KDV Kanununun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasına (r) bendi eklenerek kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer

alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri, bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık gayrimenkul ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimlerinin istisna kapsamına alınması sürekli hale getirilmiştir.

Ancak, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapanların, bu amaçla ellerinde bulundurdıkları gayrimenkul ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışında bulunmaktadır.

Ayrıca söz konusu işlemlerde katma değer vergisi istisnasının uygulanabilmesi için, kurumlar vergisi istisnası uygulamasında olduğu gibi, satış kazancının sermayeye ilave edilmesi şartı aranmamaktadır.

İstisna kapsamındaki işlemin bünyesine giren katma değer vergisinin, işlemin yapıldığı tarihe kadar indirim yoluyla telafi edilen kısmının indirimi kabul edilmekte, indirilemeyen kısmı ise teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir. Böylece, düzenlemenin genel amacına uygun olarak kısmi istisna uygulamasının yol açabileceği ek mali yük önlenmiş olmaktadır.

C- Diğer Vergi Kanunları Açısından :

_ 5281 Sayılı kanunun 39.maddesi ile istisnanın gider vergileri kanunu-banka ve sigorta muamele vergisinden de istisna olabilmesi için aşağıdaki ilâve yapılmıştır.

" Madde 39.- 13.07.1956 tarihli ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 29 uncu maddesinin (u) bendinden sonra gelmek üzere aşağıdaki (v) bendi eklenmiştir.

v) 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (12) numaralı bendi kapsamındaki işlemler dolayısıyla lehe alınan paralar,"

Böylece; 5281 sayılı Kanunla Gider Vergileri Kanununun 29 uncu maddesine eklenen (v) bendi hükmü ile, bankalar ve diğer finans kurumlarının, KVK' nun 8 inci maddesinin 12 numaralı bendi kapsamındaki işlemleri (banka ve diğer finans kuruluşlarının alacaklarına karşılık olarak iktisap ettikleri

gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışı) nedeniyle lehlerine aldıkları paralar, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinden istisna edilmiş olup bu istisna uygulaması sürekli hale getirilmiştir.

_ 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (12) numaralı bendi kapsamı ile ilgili işlemler (kurumların gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışı) nedeniyle düzenlenen kağıtlar, 5281 sayılı Kanunla Damga Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listeye eklenen fıkra hükmü ile damga vergisinden istisna edilmiş bulunmaktadır.

_ 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, müstesnadır..."

denilmek suretiyle gayrimenkullerin satışına tapu ve kadastro harçları istisna uygulaması getirilmişti. Aynı istisna uygulaması ise yeni düzenlemede yer almamaktadır. Yani 5281 sayılı kanunun 31. maddesi ile düzenlenen 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (12) numaralı bendinde ve de 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun tapu ve kadastro harçları ile ilgili istisnaları düzenleyen 59. maddesinde gayrimenkullerin satışının Tapu ve Kadastro Harçlarından istisna olacağı belirtilmemiştir. Dolayısıyla, daha önce söz konusu işlemler kapsamında yapılan tapu tescil işlemleri, Tapu ve Kadastro Harcından istisna edilmişken; 31.12.2004 tarihi itibarıyla bu uygulamaya son verilmiştir. Bu nedenle 01.01.2005 tarihinden itibaren söz konusu gayrimenkullerin satışı dolayısıyla yapılacak tapu tescil işlemleri Tapu ve Kadastro harcına tabi olacaktır.

_ Satışı söz konusu olan gayrimenkuller Emlak Vergisine tabidir. Emlak Vergisi açısından herhangi bir istisna söz konusu değildir.

III. SONUÇ :

İştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışından elde edilen kazançların sermayeye ilave edilmesi şartıyla kurumlar vergisinden istisna edilmesi uygulamasına ilk defa 1984 ve 1985 yıllarında uygulanmak üzere Kurumlar Vergisi Kanunu'na 2970 sayılı Kanunla eklenen geçici 10. madde hükmüyle geçilmiştir. Anılan Yasa hükmünü müteakip çıkarılan yeni yasal düzenlemelerle

istisna uygulaması bugüne kadar devam ettirilmiştir. Üstelik, her yeniden yapılan düzenleme veya yasa değişikliğinde mükellefler nezdinde anlamsız tartışmalar doğmaktaydı. 5281 sayılı kanundan önce sekiz adet kanuna konu olan bu istisna, yapılan bu son düzenlemelerle(5281 sayılı Kanunla) dar mükellefleri de kapsayacak şekilde genişletilmiş ve sürekli hale getirilmiştir. 20 yıldır, sürekli süre uzatılarak bugüne kadar geline bu istisnanın, 5281 sayılı kanunla kalıcı istisnalar arasına, yani Kurumlar Vergisi Kanunu'nun istisnaları düzenleyen 8. maddesine taşınması, yerinde bir düzenleme olmuştur.

Böylece, bağlı değerlerin daha likit değerlere dönüştürülmesi suretiyle , işletmelerin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkan sağlanmasını amaçlayan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28'inci maddesinin uygulama süresi yine Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin 1. fıkrasının 12 numaralı bendi ile devamlı hale gelmiş olup; kurumların sermayelerini güçlü tutabilmeleri için sürekli ve olumlu bir adım atılmış olduğu kanaatindeyim.

Yararlanılan Kaynaklar

- 31.12.2004 tarih ve 25687 sayılı 3.mükerrer Resmi gazetede yayımlanan 5281 sayılı kanun
- 5281 Sayılı Kanun Gerekçesi
- Kurumlar Vergisi Kanunu ve Tebliği
- Dr. A. Bumin Doğrusöz 08/01/2004 tarihli Dünya Gazetesindeki Makalesi
- Erdal Sönmez "KVK'nun Geçici 28.maddesi Uygulaması Vadeli Satışlarda 31.12.2003 Tarihinden Sonra da Devam Ediyor(Mu?)" Yaklaşım Dergisi Ocak 2004 Sayı:133
- Adem Durak-Baş Hesap Uzmanı, Vergi Dünyası;Sayı:280 Aralık 2004 "Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici 28'inci Maddesi ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Geçici 10'uncu Maddesinin Uygulama Süresi Uzatılmalıdır"