

TAŞINMAZLAR ve İŞTİRAK HİSSELERİ İLE KURUCU SENETLERİ, İNTİFA SENETLERİ VE RÜÇHAN HAKLARI SATIŞ KAZANCI İSTİSNASINDA ZAMANAŞIMI UYGULAMASI

Erkal ESEN (*)

1 - GİRİŞ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 21.06.2006 ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yeni Kurumlar Vergisi ile yürürlükten kalkan 5422 sayılı mülga Kurumlar Vergisi Kanunu arasında benzerlikler olduğu kadar bazı noktalarda önemli farklılıklar vardır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi ile sistemdeki bazı eksiklikleri gidermek, kanunu daha anlaşılır hale getirmek, uygulamada oluşan karışıklıkları gidermek amacıyla birçok konuda değişikliğe gidilmiş, bazı hükümler ise ilk defa Kurumlar Vergisi Kanunu sistematigi içerisine alınmıştır.

Makalemizde, 5520 sayılı kurumlar vergisi kanunu ile yapılan değişikliklerden kurumlar vergisinin 5. maddesinin 1-e bendiyle taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnasını düzenleyen hükmün açıklanmasına çalışılacaktır. Özellikle bu istisna hükmünde yer alan şartların ihlali halinde kesilecek cezaların ne zaman

zamanaşımına uğrayacağıyla ilgili düzenlemeye dikkat çekilecektir.

2- TAŞINMAZLAR ve İŞTİRAK HİSSELERİ ile KURUCU SENETLERİ, İNTİFA SENETLERİ ve RÜÇHAN HAKLARI SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI

Kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesi amacıyla, kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75’lik kısmını aşağıda belirtilen şartları taşıması halinde kurumlar vergisinden istisna edilmiştir:

- Satış kazancının istisnadan yararlanılan kısmı(%75’i) satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulmalı ya da bu süre içinde sermayeye ilave edilmelidir.

- Satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır.

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

Ancak;

- Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

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

3- SATIŞ KAZANCININ FON HESABINDA TUTULMASI

İstisna hükmünden faydalanacak mükellef kurumların yerine getirmesi gereken şartları genel hatlarıyla belirttikten sonra satış kazancının istisnadan yararlanılan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması şartını detaylarına inerek anlatalım.

İstisnaya konu iktisadi kıymetlerin satışı sonucunda, istisnadan yararlanılan kısmın pasifte bir fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar söz konusu fon hesabında tutulması gerekmektedir. Fon hesabına alınan bu kazanç mükellef kurumlarca sermayeye ilave edilebilecektir. Ancak, fon hesabında tutulan bu kazanç tutarı sermayeye eklenme dışında, beş yıl içinde başka bir hesaba aktarılırsa, işletmeden çekilirse, dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılırsa veya kurum tasfiyeye haline girerse (kurumun tasfiye haline girmesi halinde kazanç işletmeden çekilmiş sayılacaktır) istisna uygulaması nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergiler vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

Örneğin, 02.09.2007 tarihinde 100.000 YTL maliyet bedelli bir taşınmazın 500.000 YTL'ye satılması durumunda, istisna hükmünden faydalanabilmek için satış kazancının %75'i olan $[(500.000-100.000) \times \%75=]$ 300.000 YTL, 31.12.2012 tarihine kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulmalı ve bu hesapta bulunan kazanç tutarı belirtilen tarihe kadar sermayeye ilave dışında başka bir hesaba aktarılmamalı veya işletmeden çekilmemelidir.

Satışın vadeli yapıldığı hallerde istisna hükmünden faydalanabilmek için satış tutarının tamamı en geç satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmelidir. Ancak *bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna* nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

Örneğin; mükellef kurum 300.000 YTL maliyet bedelli taşınmazını 1.500.000 YTL'ye 2006 yılında vadeli olarak satmıştır. (Satış Kazancı: $[(1.500.000-300.000)/1.500.000 = \%80]$

Satışa ilişkin bedel 2006 yılında 500.000 YTL, 2007 yılında 500.000 YTL, 2008 yılında 250.000 YTL ve 2009 yılında 250.000 YTL olarak tahsil edilecektir. Kurum, bu satış kazancının %75'ini $[(1.500.000-300.000) \times \%75 =]$ 900.000 YTL 2006 yılı içinde özel bir fon hesabına almış bulunmaktadır.

2009 yılında tahsil edilen 250.000.- YTL'ye isabet eden $[(250.000 \times \%80) \times \%75=]$ 150.000.- YTL kazanç kısmı için istisnadan yararlanılabileceği mümkün bulunmamaktadır. Çünkü istisnadan yararlanabilmek için satış bedelinin tamamının en geç satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu kazanç tutarına istisna uygulanmış olması halinde, istisnaya konu olan 150.000.- YTL nedeniyle 2006 hesap dönemine

ilişkin olarak tahakkuk etmesi gereken kurumlar vergisi (geçici vergi dahil) vergi ziyaına uğramış olacağından vergi aslı, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

2006 yılı beyannamesinin verilmesi sırasında, mükellef kurum tarafından, satıştan elde edilen kazanç 1.200.000.- YTL olmasına rağmen, istisna kazanç tutarının $[(1.250.000 \times \%80) \times \%75=]$ 750.000.- YTL olarak uygulanması halinde, vergi ziyainın varlığından bahsedilemeyecektir.

4- ZAMANAŞIMI

Mükellef kurumca 02.09.2006 tarihinde yapılan satış sonucunda pasifte özel bir fon hesabında tutulan 300.000 YTL'nin 07.07.2010 tarihinde işletmeden çekildiğini, bu durumun idare tarafından 2012 yılında tespit edildiğini varsayalım. Bu durumda kanun hükmünde de belirtildiği üzere, istisna uygulaması nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergiler, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir. Peki bu durumda zamanaşımı ne zaman başlayacaktır?

213 sayılı Vergi Usul Kanununun *ceza kesmede zamanaşımı* başlıklı 374. maddesindeki,

"Aşağıda yazılı süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilmez.

1. Vergi ziyai cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden; 353 ve mükerrer 355'inci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl..." hükmü yer almaktadır.

5520 sayılı KVK'nın taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnasını düzenleyen hükmünde ise vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde zamanında tahakkuk etmeyen vergilerin,

vergi ziyai ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edileceği belirtilmiş, ancak zamanaşımı süresinin ne zaman başlayacağı açıkça belirtilmemiştir.

213 sayılı VUK'un ceza kesmede zamanaşımı başlıklı 374. maddesi ile KVK'nın sözkonusu istisna hükmü birlikte değerlendirildiğinde, fon hesabında tutulan satış kazancının işletmeden çekilmesiyle oluşacak vergi ziyai cezasında, zamanaşımının başlangıç süresi satışın yapıldığı yılı izleyen takvim yılı başından başlayacağı anlaşılmaktadır.

Yani örneğimizde her ne kadar 2010 yılında ki işlem ile vergi ziyaına sebebiyet verilse de ayrı bir düzenleme yapılmadığı için ve kanun hükmünde "...zamanında tahakkuk etmeyen vergiler vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir." hükmü gereği zamanaşımı satışın yapıldığı yılı izleyen takvim yılı başından yani 01.01.2007 tarihinden itibaren başlayacaktır. İdarece bu işlem 2012'de tespit edildiği için mükellef kuruma vergi ziyai cezası kesilemeyecektir. Çünkü bu işlemden dolayı mükellefe kesilecek vergi ziyai cezasının 31.12.2011 tarihine kadar kesilmesi gerekmektedir.

Bizce bu durum istisna hükmünün eksik düzenlenmesinden kaynaklanmaktadır. Vergi ziyai cezasında zamanaşımı vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yıldan itibaren başlayacağı hüküm altına alınsa da ele aldığımız istisna hükmünün özellikli durumu gözardı edilmiştir. Zira 5520 sayılı KVK'da yer alan bu düzenleme, 5422 sayılı mülga KVK'da yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnasına paralel bir düzenlemedir. Ancak 5422 sayılı mülga KVK'nın 8. maddesinin 12. bendinde yer alan düzenlemede, *"Sermayeye eklenen veya fon hesabında 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." hükmüne yer verilmek suretiyle zamanaşımının başlangıç süresinin vergi ziyasına sebebiyet veren işlemten itibaren başlayacağını belirtilmiştir.

Örneğimizde kurum tarafından 31.12.2011 tarihine kadar özel bir fon hesabında tutulması gereken 300.000 YTL, 07.07.2010 tarihinde işletmeden çekilirse ve 2012 yılında idarece tespit edilirse,

5422 sayılı mülga KVK'ya göre zamanaşımı süresi, paranın fon hesabında çekilme işleminin gerçekleştiği yılı takip eden 5. yılın sonunda yani 31.12.2015 tarihinde dolacağı için, idarenin bu işlemi 2013 yılında tespit etmesiyle tahakkuk etmeyen vergiler vergi ziyası cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilebilecekti.

5422 sayılı mülga KVK'da ve bazı değişikliklerle yeni KVK'da da yer alan sözkonusu istisna hükmündeki eksik düzenleme, istisna hükmünün uygulamasında ciddi problemler ortaya çıkarabilir.

5- SONUÇ

Bizce 5422 sayılı mülga KVK'da zamanaşımı kavramı açısından yer alan hüküm yerinde bir düzenlemeydi. Zamanaşımı, cezaların belirli süreler içerisinde kesilmesini öngören bir uygulama olduğundan, çelişki yaratacak konularda zamanaşımının ne zaman başladığının açık bir biçimde kanunlarda belirtilmesi gerekmektedir.

5520 sayılı KVK ile kanun koyucu, mükelleflerin yararına bir düzenleme getirmiş ve taşınmazların, iştirak hisselerinin, kurucu senetlerin, intifa senetlerin ve rüçhan hakları satış kazancının belli bir kısmını kurumlar vergisinden istisna etmiştir. Kurumların mali yapılarını güçlendirmek amacını taşıyan söz konusu mükellef lehine düzenleme, bizce eksik düzenlenmesinden dolayı, bazı mükelleflerce hükmün konuluş amacı dışında yararlanmaya açıktır.