

İŞTİRAK HİSSELERİ VEYA GAYRİ MENKULLERİN SATIŞINDAN DOĞAN KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA

I- GİRİŞ :

Kurumlar Vergisi Kanununda son 8 yılda yapılan düzenlemelerle kurumların geçmişte yararlanabildiği ve sayıca çok fazla olan istisnaların bir çoğu yürürlükten kaldırılarak, kapsamı oldukça daraltılmıştır. Mevcut istisnaların bir çoğu da bu istisnalardan yararlanmanın bağlandığı şartlar nedeniyle ancak bu şartları taşıyan kurumların yararlanabildiği ve yaygın uygulama alanı bulunmayan istisnalardır.

Kurumlar vergisi matrahının tespiti sırasında tüm tam mükellefiyete tabi kurumlar vergisi mükelleflerinin yararlanabileceği ve en yaygın uygulama alanı bulunan istisna türü Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 28. maddesinde yer alan ve kurumların sahip oldukları iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışından doğan kazançlara ilişkin istisnadır. Bu istisna her ne kadar geçici maddede ve belli bir süre için (31.12.2002 tarihine kadar) getirilmiş bir istisna gibi görünse de ya yürürlük tarihi uzatılmak ya da bir başka maddede yeniden düzenlenmek (K.V.K. Geçici 10, 18, 23, 28. Maddeler) suretiyle yıllardır uygulana gelmiştir.

Yazımızın konusunu da çeşitli tarihlerde yayımlanmış kurumlar vergisi genel tebliğleri çerçevesinde bu istisnaya yönelik açıklamalar oluşturmaktadır.

II- İSTİSNAYA YÖNELİK AÇIKLAMALAR

1)İstisnadan yararlanacak olan mükellefler

Bu istisnadan tam mükellefiyete tabi bütün kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilir. Dar mükellef kurumların ise bu istisnadan yararlanmaları mümkün değildir.

51 No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde¹ yapılan açıklamalar çerçevesinde 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa ya da özel kanunlara göre kurulan kooperatifler, ortağın sahip olabileceği en fazla pay tutarı dikkate alınmaksızın iştirak hisseleri veya gayri menkullerin satışından doğan kazanç istisnasından yararlanabileceklerdir. Ancak kooperatiflerde, iştirak hisseleriyle gayri menkullerin satışından doğan kazancın özel bir fon hesabında tutulması gerekir. Fonda tutulan meblağ, ortaklara dağıtılmayarak sadece kooperatifin amaçlarının gerçekleştirilmesinde kullanılacaktır.

¹ 51 No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği 6 Temmuz 1995 Tarih ve 22335 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

Bilindiği üzere, konut veya işyeri yapı kooperatiflerinde kooperatifin amacı üyelerini bir konut veya işyeri sahibi yapmaktır. Buna göre, bu kooperatifin sahip oldukları arsaların müteahhitlere kat karşılığı verilmesi halinde, ortakların her biri konut veya işyeri sahibi olacağından kooperatifin amacı gerçekleşmiş olacaktır. Bu nedenle, müteahhide kat karşılığı arsa payı devrinden doğan kazancın kurumlar vergisinden müstesna tutulması gerekir.

Ancak bu istisna, ortak sayısı kadar iktisap edilen konut veya işyerinden doğan kazanç için söz konusu olacaktır. Kat karşılığı arsa satışında ortak sayısından fazla konut veya işyeri alınması halinde, bunlara isabet eden kazançta söz konusu istisna uygulanmayacaktır.

Yapı kooperatiflerinin amaçlarının gerçekleştirilmelerinden, başka bir ifade ile ortaklarının birer konut veya işyeri sahibi olmasından sonra, fazla olan arsalarının nakit veya kat karşılığı satılması halinde, bu satış veya devirden doğan kazanç için Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28. maddesindeki istisna uygulanmayacaktır.

Kooperatifin amaçlarının gerçekleştirilmeyip tasfiyeye girmesi halinde, iştirak hisseleri veya gayri menkullerin satışından sağlanan kazancın tasfiye dönemi karı olarak vergilendirileceği tabiidir.

Yapı kooperatifleri dışında diğer kooperatiflerin de bu açıklamalar çerçevesinde yapacağı işlemlerden doğan kazançları kurumlar vergisinden müstesna tutulabilecektir.

2-İstisnanın uygulanmasına konu olacak iktisadi kıymetler

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28. maddesindeki istisnanın uygulanmasında iştirak hissesinin ve gayrimenkulün tanımı açısından 49 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde ² yer alan açıklamalar geçerli olacaktır.

a)Gayrimenkuller

Gayri menkuller esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla sabit olan mallardır. Bunlar Türk Medeni Kanununun 632 nci 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. Gayri menkullerin bu istisnanın uygulanmasına konu olabilmesi için Medeni Kanununun 910 ve 911 inci maddesi gereğince tapuya tescil edilmiş olmaları şarttır.

Diğer taraftan, gayrimenkul tanımına gayrimenkulün mütemmim cüzü niteliğinde olan unsurlar da girecektir. Teferruat ise bu kapsama dahil edilmeyecektir.

² 49 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 10 Şubat 1995 tarihli ve 22198 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Medeni Kanunun 619 uncu maddesinde, 'Bir Őeye malik olan kimse, o Őeyin bütün mütemmim czlerine de malik olur. Mahalli örfe göre bir Őeyin esaslı bir unsurunu teşkil eden, o Őey telef veya tahrip yahut taŐyir edilmedikçe ondan ayrılması kabil olmayan czler o Őeyin mütemmim czleridir.' denilmektedir.

Makinalar açısından deŐerlendirildiĐinde, makinaların sökülmesi gerektiği zaman bina tahrip veya zarar görecek ise bu makinalar binanın mütemmim cz olarak kabul edilecektir. Aynı Şekilde bina ile birlikte bir bütün oluŐturan ve birbirinden ayrılmaları halinde, istenilen faydayı sağlamayacak durumda olan makinalar da binanın mütemmim czdr. Buna rnek olarak transformatörler, kazanlar, zemine raptedilen türbinler sayılabilir.

Teferruat, Medeni Kanunun 621 inci maddesinde tarif edilmiştir. Sözü edilen maddede 'Bir Őeye ait yapılacak temliki tasarruflarda o Őeyin istisna olunmayan teferruatı dahil olur. Mahalli örfe veya malikin açık arzusuna göre bir Őeyin iŐletilmesi veya muhafazası veya ondan istifade olunması için daimi bir tarzda tahsis olunan ve kullanmakta o Őeye tabi kılınan veya takılan veya onunla birleŐtirilen menkul eŐya asıl Őeyin teferruatıdır. Asıl Şeyden muvakkat bir zaman için ayrılmakla teferruattan olmak sıfatı zail olmaz' denilmektedir.

b)İŞtirak hissesi

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28. maddesinde yer alan 'iştirak hisseleri' deyiimi, menkul deŐerler portföyüne dahil hisse senetleri ile ortaklık paylarını ifade etmektedir. Bu kapsamda nelerin iştirak hissesi sayıldığı 49 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde sıralanmıŐtır. Buna göre;

- Anonim Şirketlerin hisse senetleri (Sermaye Piyasası Kanuna göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil),
- Limited Şirketlere ait iştirak payları,
- İŐ ortaklıkları ve adi ortaklıklara ait ortaklık payları,
- Eshamlı komandit Şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları,

Ayrıca 57 seri numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile yabancı kurumların iştirak hisseleri de kapsama dahil edilmiştir. Sermaye Piyasası Kanunu çerçevesinde çıkarılan yatırım fonu katılma belgeleri iştirak hissesi olarak kabul edilmemektedir.

3-İŞtirak hisseleri veya gayri menkullerin satışından doŐan kazancın kurumlar vergisinden müstesna tutulmasında göz önünde bulundurulması gereken hususlar

a)İŞtirak hisseleri veya gayri menkullerin iki tam yıl süre ile aktifte bulundurulması

İstisna uygulamasına konu olacak iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin iki tam yıl süreyle aktifte yer almış olması gerekmektedir. Bu maddenin uygulamasında İki tam yıllık sreden anlaşılması gereken 730 günlük süredir. Örneğin 25.05.1998 tarihinde

iktisap edilmiş bir iştirak hissesi veya gayrimenkulün 25.05.2000 veya daha sonraki bir tarihte satılması halinde, bu satıştan doğan kazanç kurumlar vergisinden müstesna tutulabilecektir. Satışın bu tarihten önce yapılması halinde ise istisna uygulanmayacaktır.

Bedelsiz alınan hisse senetleri ile rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle satın alınan hisse senetleri açısından iki tam yıllık sürenin hesabı özellik arz eder. Şöyle ki, ayrılan ihtiyat akçeleri ile banka provizyonlarının ve Vergi Usul Kanunu'na göre ayrılan yeniden değerlendirme fonunun sermayeye ilavesi dolayısıyla bedelsiz alınan hisse senetlerinin nakit karşılığı satışı ve bu satıştan doğan kazancın sermayeye ilavesi halinde, sermayeye eklenen bu kazançlar, bedelsiz hisse senedi verilmesine neden olan hisse senetlerinin şirketin aktifinde en az iki yıl öncesinde yer almış olması şartıyla kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır. İki tam yıl süre ile aktifte bulundurulmuş hisse senetlerine bağlı olarak bedelsiz elde edilen hisse senetleri için iki tam yıl süre ile işletmede bulundurulma şartı aranmayacaktır. Aynı şekilde, rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle satın alınan hisse senetleri için de bu rüçhan haklarının ilgili olduğu hisse senetlerinin iki tam yıl süreyle işletmede bulundurulması durumunda rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle alınan yeni hisse senetlerinin ayrıca iki tam yıl işletmede bulundurulması gerekmeyecektir.

b)Gayrimenkul veya menkul kıymet ticareti ile uğraşılması

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

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 bu istisna uygulanmayacaktır.

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 olabilecektir.

c)Holding şirketlerin durumu

51 ve 52³ seri nolu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğlerinde bu istisnadan yararlanma açısından holding şirketlerin durumuna ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

³ 52 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 12 Temmuz 1995 tarihli ve 22341 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Türk Ticaret Kanunu'na göre, gayesi esas itibariyle başka işletmelere iştirakten ibaret olan holding şirketlerin iştirak hisseleri satışından doğan kazançlarına istisna uygulanmayacaktır. Ancak holding şirketlerin gayrimenkul satışından doğan kazançları, esas faaliyetleri çerçevesinde elde edilmediğinden bu kazançları dolayısıyla istisnadan yararlandırılmaları gerekir.

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 tutulmak üzere 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 yararlandırılmayacaktır. Ancak, holding şirketlerin "24-Mali Duran Varlıklar" ana hesabının alt hesaplarında izlenmesi gereken iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların ise anılan bentte yer alan şartları taşıması halinde, sözü edilen istisnadan yararlanabileceği tabiidir.

d)Sermaye artırımının gerçekleştirilmesi

İştirak hisseleri veya gayri menkullerin satışından doğan kazancın satışın yapıldığı yılda sermayeye eklenen kısmı kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır. Ancak, bazı nedenlerle sermaye artırım işlemlerinin satışın yapıldığı yılda gerçekleştirilmesi mümkün olmayabilir. Bu durumda, sözü edilen istisnadan yararlanılabilmesi için, bu tür satışların yapıldığı dönemlere ait kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar şirket yetkili organlarınca sermaye artırımını karar verilerek ilgili Bakanlığa (kayıtlı sermaye sistemini uygulayanların ise Sermaye Piyasası Kuruluna) başvurulması ve sermaye artırım işlemlerinin satışın yapıldığı yıla ait kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği hesap dönemi sonuna kadar tamamlanması gerekir. Bu süre içinde sermaye artırım işlemlerinin tamamlanmaması halinde, sözü edilen istisnadan yararlanılması mümkün değildir. Bu durumda olan mükelleflerin yararlandıkları istisna nedeniyle zamanında alınmayan vergiler, VUK'nun ilgili hükümlerine göre kendilerinden tahsil edilecektir.

e)Sermayeye eklenen kazançların işletmeden çekilmesi

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28. maddesinin (a) bendi hükmü çerçevesinde sermayeye eklenen kazançların, beş yıl içinde işletmeden çekilmesi veya bu süre içinde işletmenin tasfiyesi halinde, daha önce kurumlar vergisinden müstesna tutulmuş olan bu kazançların, işletmeden çekildiği veya şirketin tasfiyeye edildiği yılın kazancı sayılarak kurumlar vergisine tabi tutulması gerekir. Beş şıllık sürenin başlangıç tarihinden, gayrimenkul veya iştirak hissesinin satışından sağlanan kazancın sermayeye eklendiği tarihin anlaşılması gerekir.

f) Kurumlar vergisinden müstesna tutulan kazançlar hakkında Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinin son fıkrası hükmünün uygulanmaması

Kurumların, iştirak hisselerinin veya gayri menkullerinin satışından doğan kazançlarını, Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28. maddesinin (a) bendi çerçevesinde sermayelerine ilave etmeleri halinde, sermayeye eklenen bu kazançların tespitinde Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinin son fıkrası hükmü uygulanmayacaktır. Bu nedenle;

Gayrimenkul ve iştirak hisseleri satışında, Gelir Vergisi Kanunu'nun 38'inci maddesinde yer alan düzenlemeler çerçevesinde yapılan maliyet bedeli artırımını işlemi sonucunda kazanç çıkmıyorsa, bu takdirde hem kurumlar vergisi yönünden, hem de gelir vergisi tevkifatı yönünden herhangi bir mükellefiyet doğmayacaktır. Kurumlar Vergisi Kanunu Geçici 28 inci madde hükmünden yararlanan kurumlar ise maliyet bedeli artırımını yapamayacaklarından doğması muhtemel kazançları üzerinden kurumlar vergisi ödememekle birlikte, % 15 gelir vergisi tevkifatı ve bunun üzerinden de %10 fon payı ödeyecekleri muhakkaktır. Kaldı ki, Gelir Vergisi Kanunu' nun 38'inci maddesinde yer alan düzenlemeler çerçevesinde yapılan maliyet bedeli artırımını işlemi sonucunda maliyet artış fonunu aşan kazanç doğsa dahi, bu kazanç kısmı üzerinden ödenecek kurumlar vergisi + fon payı toplamı ile Kurumlar Vergisi Kanunu Geçici 28 inci madde hükmünden yararlanan mükelleflerin kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden ödeyecekleri %15 gelir vergisi tevkifatı + %10 fon payı kıyaslanarak mükellef kurumun vergisel açıdan kendisine avantaj sağlayacak uygulamayı seçmesi yerinde olacaktır.⁴

g)Bedelsiz olarak elde edilen hisse senetlerinin satışından sağlanan kazançlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 28. maddesi hükmü ile tam mükellef kurumların aktiflerine dahil bulunan gayrimenkul ve iştirak hisselerini satmaları ve elde edecekleri kazançlarını nakit olarak sermayelerine eklemek suretiyle işletmenin finansman sorunlarını çözmeleri amaçlanmıştır. Buna göre istisnadan yararlanılabilmesi için, sözü edilen iktisadi kıymetlerin satışından doğan kazancın nakit olarak sermayeye ilave edilmesi gerekmektedir. İstisnaya dayanak teşkil eden kazanç tutarlarının sermayeye ilavesi halinde sermayeye iştiraki bulunanlara bedelsiz hisse senetleri verilebilir. Esasen madde hükmü, bu kapsamda elde edilen kazançların sermayeye ilavesini kar dağıtımı olarak nitelendirmemektedir. Dolayısıyla, sermaye artırımını nedeniyle verilecek bedelsiz hisse senetlerinin, bu şirkete iştirak edenler yönünden aktif ve pasiflerinde bir artışa neden olmaması gerekir.

İştirak edenler yönünden bedelsiz olarak elde edilen hisse senetlerinin satışından doğan kazançların nakit olarak sermayeye eklenmesi halinde, sermayeye eklenen bu kazançlar kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır.

⁴ A. MURAT YILDIZ - Cem YILDIZ, "Maliyet Bedeli Artırımını Uygulaması İle Geçici 28. Madde Uygulamasının Sağladığı Vergisel Avantajlar Yönünden Karşılaştırılması " Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2000, Sayı 92, Sayfa 153-159

h) Satış vaadi sözleşmesi ile satışı öngörülen gayrimenkuller

Bilindiği üzere, bazen gayri menkuller için satış vaadi sözleşmesi yapılarak, satış bedelinin bir kısmı bu sözleşmenin yapıldığı tarihte peşin alınabilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28. maddesinin (a) fıkrasında iştirak hisseleri veya gayri menkullerin peşin veya vadeli olarak satışı halinde, bu satıştan doğan ve sermayeye eklenen kazançlar kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur. Gayri menkullerde, tapuda tescil yapılmadıkça mülkiyet karşı tarafa geçmeyeceğinden satış vaadi sözleşmeleri ile satış akitleri bu madde hükmünün uygulanmasından dikkate alınmayacaktır.

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

4-İstisnanın uygulanması

a)Peşin satışlarda istisnanın uygulanması

İştirak hisseleri veya gayri menkullerin satışında istisna, satışın yapıldığı yılda sermayelerine 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 bonusu, Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresince çıkarılan menkul kıymetler, Bankalar Kanununun 13/4 üncü maddesine dayanılarak kalkınma ve yatırım bankalarının çıkarılan tahvil, bono ve benzeri menkul kıymetler ile Sermaye Piyasası Kanununa göre Sermaye Piyasası Kurulunca halka arzına izin verilen menkul kıymetler ve tahvillerin anlaşılması gerekir. Ancak her an nakde çevrilebilir kıymetlerin en geç sermaye artırımının gerçekleştirildiği tarihe kadar nakde dönüştürülmesi zorunludur.

İştirak hisseleri veya gayri menkullerin, nakit karşılığı olmaksızın devir veya temlik, takası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir. Ancak, işletmeye nakit girişi olmamakla beraber, iştirak hisseleri veya gayri menkullerin borç karşılığı takası, işletmenin finansman imkanlarını artıracığından istisnanın uygulanması gerekir. Trampa ise bir satış olmayıp, bir hak veya malın başka bir hak veya mal ile değiştirilmesidir. Satışa karşılık para olduğu halde, trampada mal veya haktır.

Gayri menkullerin kamulaştırılmasından doğan kazançlar hakkında da söz konusu istisna hükmünün yukarıda açıklanan esaslar çerçevesinde uygulanması gerekir. Kamulaştırmadan doğan kazancın tamamının kamulaştırmanın yapıldığı yılda tahsil edilmesi halinde, tahsil edildiği yıl sermayeye eklenen kazanç tutarı istisnadan

yararlanacaktır. Sermayeye eklenmeyen kazanç tutarı hiçbir şekilde istisnadan yararlandırılmayacaktır.

Kamulaştırma bedeline açılan bedel artırım davası sonucu mahkeme kararına göre tahsil edilen artırım bedelinin, tahsil edildiği yılda sermayeye ilave edilmesi halinde, bu kazancın da 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 istisnanın uygulanması

İştirak hisselerinin veya gayri menkullerin 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 indirilecektir. Kurum, her yıl tahsil ettiği ve sermayesine eklediği kazanç kadar istisnadan yararlanacaktır. 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 uygulanmayacaktır.

ÖRNEK : Yıldız Anonim şirketi, 1996 yılında satın aldığı ve aktifinde 2.500.000.000 lira değerle kayıtlı gayrimenkulü, 1999 yılında 5.000.000.000 liraya vadeli olarak satmış ve bu satıştan 2.500.000.000 lira kazanç sağlamıştır. (Bu örnekte amortismanlar ve yeniden değerlendirme ihmal edilmiştir). Satış bedelinin 2.750.000.000 liralık kısmı 1999 yılında, 1.250.000.000 lirası 2000 yılında tahsil edilmiştir. Satış bedelinin kalan kısmı ise 2001 yılında nakit olarak tahsil edilecektir. Anılan kurum, sermayesini 1999 yılında 2.750.000.000 lira, 2000 yılında 1.250.000.000 lira artırmıştır. 2001 yılında ise 1.000.000.000 lira sermaye artışı yapacaktır. Bu durumda, anılan şirketin 1999 yılında tahsil ettiği 2.750.000.000 lira satış bedelinin 2.500.000.000 lirasının gayrimenkulün maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilecektir. Dolayısıyla, 1999 yılında vadeli satılan gayrimenkulden elde edilen 2.500.000.000 lira kurum kazancının 2.250.000.000 lirası Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13.maddesi hükmü uyarınca 1999 yılının kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilecektir. Kalan 250.000.000 lira kazanç tutarı ise kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır.

Öte yandan, 2000 ve 2001 yıllarında tahsil edilen ve anılan yıllarda sermayeye eklenen miktarlar, ilgili yılların kurum kazancından indirilecektir. Ancak sözü edilen dönemlere ilişkin faaliyetlerin zararlı sonuçlanması halinde, uygulanan istisna tutarı geçmiş yıl zararı olarak müteakip yıl kazançlarından indirim konusu yapılacaktır.

5- İştirak hissesi ve gayrimenkul satış kazancının İstisna Kazançlar Üzerinden Yapılan Tevkifat Karşısındaki Durumu:

G.V.K.' nun 94.maddesinin 4605 sayılı yasayla değişik 6-b (ii) alt bendine göre; "Kurumlar Vergisi Kanununun 8'inci maddesinin (1) numaralı bendinde yer alan iştirak kazançları istisnasından yararlanan kazançlar hariç, yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar dahil olmak üzere; dağıtılsın dağıtılmasın, kurumlar vergisine tabi

kurumların, kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlarından “ stopaj yapılacağı hüküm altına alınmıştır. 2000/1689 sayılı BKK ile de bu bent kapsamında yapılacak stopaj oranı %18 olarak tespit edilmiştir.

Ancak, Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 28. Maddesinde yapılan özel düzenleme ile aynı madde gereğince vergiden istisna edilen İştirak hissesi ve gayrimenkul satış kazançları için G.V.K.' nun 94. Maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b-ii) alt bendine göre vergi tevkifatı % 15 olarak uygulanmaktadır.

6-İştirak hisseleri ve gayrimenkullerin satışında tapu ve kadastro harçları ile Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi istisnası uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 28 inci maddesinin a fıkrasının son bendi hükmüne göre; bu madde kapsamında yapılacak tescil işlemleri tapu ve kadastro harcından, lehe alınan paralar ise banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesna tutulmuştur.

Geçici 28'inci madde hükmünü uygulayan kurumlar gayrimenkul satışlarında tapu ve kadastro harcı istisnasından yararlanabilmek için; 51 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Ek:1 'de yer alan , formu doldurmak zorundadırlar. Satıcı bu formu bir asıl ve iki örnek olarak dolduracak ve gayrimenkulün bulunduğu yerdeki harçlarla ilgili vergi dairesine verecektir. Vergi dairesi formları tasdik ettikten sonra aslını mükellefe verecek, bir örneğini mükellefin kurumlar vergisi yönünden bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderecek ,kalan örneğini ise mükellef adına açacağı bir dosyada muhafaza edecektir.

Mükellefler tarafından gayrimenkul satış kazancının tamamının değil de belli bir kısmının sermayeye ilave edilmesinin talep edilmesi halinde bu kısmın oranı, form dilekçede yer alan parantez içi kısımda gösterilecek ve tapu ve kadastro harçlarını bu orana isabet eden kısmı istisna edilecektir.

Tapu idaresi, tescil yapmadan önce satışa konu olan gayrimenkulün satıcı adına tapuda iki tam yıl süreyle kayıtlı olup olmadığını kontrol edecek bu şart sağlanmıyorsa istisna hükmünü uygulamayacaktır.

Öte yandan, anılan fıkrada, damga vergisine ilişkin istisna yer almaktadır. Bu nedenle, Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28. maddesinin uygulanması ile ilgili olarak düzenlenecek kağıtlar damga vergisine tabi tutulacaktır.

7-İştirak hisseleri ve gayrimenkullerin satışında Katma Değer Vergisi istisnası uygulaması

Katma Değer Vergisi Kanununun Geçici 10 uncu maddesinde “Tam mükellefiyete tabi kurumların 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 28 inci maddesi kapsamındaki teslimleri vergiden müstesnadır.” şeklindeki düzenlemeye göre, ilgili madde hükmünü uygulayan mükelleflerin hem gayrimenkul hem de iştirak hisseleri satışı Katma Değer Vergisinden istisna tutulmuştur.

III- SONUÇ:

Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 28. maddesinde yer alan ve kurumların sahip oldukları iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışından doğan kazançlara ilişkin istisnadan yararlanmaya yönelik açıklamalar kurumlar vergisi genel tebliğlerinde oldukça detaylı ve tartışmaya yer vermeyecek şekilde yapılmış bulunmaktadır.

Geçici 28. maddesi hükmü ile tam mükellef kurumların aktiflerine dahil bulunan gayrimenkul ve iştirak hisselerini satmaları ve elde edecekleri kazançlarını nakit olarak sermayelerine eklemek suretiyle işletmenin finansman sorunlarını çözmeleri amaçlanmıştır. Kanaatimizce, İşletmelerin finansman ihtiyaçlarını gidermede kullandıkları yabancı kaynaklar (Banka kredisi vb.) ile kıyaslandığında, yabancı kaynaklara ilişkin doğan faiz ve kur farklarının kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider yazılabileceği hususu da göz önünde bulundurulduğunda bu istisnanın ciddi vergi kaybına yol açmadığını söylemek yanlış olmaz.