

YENİ KURUMLAR VERGİSİ KANUNU TASARISINA GÖRE TAŞINMAZLAR VE İŞTİRAK HİSSELERİ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI

İrfan VURAL
Gelirler Kontrolörü

I- GİRİŞ

Bilindiği üzere, daha önce Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici maddelerinde düzenlenen Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Kazançları İstisnası, 5281 sayılı Kanunla KVK'nun 8 inci maddesine eklenerek 2005 hesap döneminden itibaren sürekli hale getirilmiştir. Söz konusu istisnaya, yazımızın kaleme alındığı günlerde, Maliye Bakanlığı tarafından yazımı tamamlanarak Başbakanlık'a sevk edilen yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısında da yer verilmiştir. Tasarıda, istisnanın uygulanmasına ilişkin bazı önemli değişiklikler yer almakta olup, temel değişiklikleri; **satıştan doğan kazancın daha önce tamamı istisna edilirken yeni düzenlemede % 75 lik kısmının istisna edilmesi ve istisnadan yararlanılabilmesi için satıştan doğan kazancın sermayeye ilave edilmesi şartının kalkması** şeklinde özetlemek mümkündür. Dikkat çeken bir diğer nokta ise, Kanun maddesinde "gayrimenkul" ifadesi yerine kelimenin Türkçesi olan "taşınmaz" ifadesinin kullanılmış olmasıdır. Bu nedenle açıklamalarımızda kelimenin Türkçesinin kullanılmasına dikkat edilmiştir.

Söz konusu istisnaya ilişkin, Tasarının 5. maddesinin (1-e) bendi hükmü aynen aşağıdaki gibidir.

"Kurumların, en az 2 tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı.

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

İstisna edilen kazançtan 5 yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

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

Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında 2 yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ile uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.”

Yazının ilerleyen bölümlerinde, yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısı çerçevesinde, Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnasının uygulanmasına ilişkin açıklamalarımıza yer verilmiştir.

II- İSTİSNADAN YARARLANABİLECEK OLAN KURUMLAR

Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısının “İstisnalar” başlıklı 5. maddesinin (1-e) bendinde düzenlenen Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnası tam veya dar mükellef ayrımı yapılmaksızın tüm kurumlar vergisi mükellefleri açısından geçerlidir. Ancak, maddenin son fıkrasında belirtildiği üzere; menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ile uğraşan kurumların bu amaçla, iktisap ettikleri ve ellerinde tuttukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar, satışa konu edilen kıymetler iki tam yıl aktifte kayıtlı olsa dahi, istisna kapsamı dışındadır.

Örnek vermek gerekirse, bir inşaat şirketi satışa konu ettiği bir arsayı iki yıldan fazla aktifinde tutmuş olsa dahi bu istisnadan yararlanamayacaktır. Benzer şekilde, menkul kıymet ticareti ile uğraşan bir firmanın ticari amaçla elde tuttuğu iştirak hisselerinin satışından elde ettiği kazanç da elde tutulma süresine bakılmaksızın istisna kapsamı dışındadır.

Öte yandan, taşınmaz ticareti ile uğraşan kurumların faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlar istisna uygulamasına konu olabilecektir. Örneğin, bir inşaat firmasının, şirket merkezi olarak kullanmak üzere inşa etmiş olduğu binayı en az iki tam yıl süre ile kullandıktan sonra satması halinde, bu satıştan elde edilen kazanç istisnaya konu edilebilecektir.

Benzer şekilde, menkul kıymet ticareti ile uğraşan kurumların da ticari amaçla olmayıp doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği iştirak hisseleri de bu istisna uygulaması kapsamındadır.

III- İSTİSNA UYGULAMASINA KONU OLABİLECEK İKTİSADİ KIYMETLER

A- TAŞINMAZLAR

İstisnaya konu olan taşınmazlar, esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. Bunlar, Türk Medeni Kanunu'nun 704. maddesinde, arazi, tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler, olarak sayılmıştır. Taşınmazların bu istisnaya konu edilebilmesi için Medeni Kanun'un 705. maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olmaları gerekmektedir.

B- İŞTİRAK HİSSELERİ

İştirak hisseleri kavramı, menkul kıymet portföyüne dahil hisse senetleri ve ortaklık paylarını ifade etmekte olup aşağıda sayılan kıymetler bu kapsamda değerlendirilmektedir. Dolayısıyla bu kıymetlerin satışından doğan kazanç istisna uygulamasına konu edilebilecektir.

- Anonim şirketlerin hisse senetleri,
- Limited şirketlere ait iştirak payları,
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları

- İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları.

Kanun maddesinde, kurucu senetleri ve intifa senetleri de iştirak hisselerinden ayrı olarak sayılmıştır. Böylece, esasen iştirak kazancı içerisinde yer alan ve kârdan pay alma amacı taşıyan kurucu senetleri ile intifa senetleri de sayılmak suretiyle konuya açıklık getirilmiştir.

Öte yandan kurumlarının rüçhan haklarının satışından doğan kazançlar da bu istisna kapsamındadır. Bilindiği üzere, daha önce 5422 sayılı KVK'nun 8/5. maddesine göre "Rüçhan Hakkı Kuponu" satışından elde edilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmekteydi. Yeni düzenlemede ise, sadece rüçhan hakkı kuponlarının değil, rüçhan haklarının satışından elde edilen kazançlar da istisna edilmiştir. Ancak bu yeni düzenlemeye göre söz konusu kazancın istisna olabilmesi için aşağıda açıklayacağımız şartların varlığı gerekmektedir. Ayrıca, elde edilen kazancın tamamı değil, %75 lik kısmı istisnadır.

IV- İSTİSNADAN YARARLANABİLMENİN ŞARTLARI

A- TAŞINMAZLAR VE İŞTİRAK HİSELERİNİN İKİ TAM YIL SÜRE İLE AKTİFTE BULUNDURULMASI

İstisnanın uygulanabilmesi için, satışa konu edilen taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması gerekir. bu süreden önce yapılan satışlar için istisnanın uygulanması mümkün değildir.

Örneğin, 27.10.2004 tarihinde satın alınan bir taşınmazın, 27.10.2006 veya daha sonraki bir tarihte satılması halinde bu satıştan doğan kazanç için istisna uygulanabilecek, ancak bu tarihten önce satışa konu edilmesi halinde ise iki yıl süre ile aktifte tutma şartı gerçekleşmediğinden istisna uygulanamayacaktır.

Kurumların mevcut hisse senetleri dolayısıyla ellerinde bulunan rüçhan hakkı kuponları karşılığında bedelsiz ya da itibari değeriyle yeni hisse senedi iktisap etmeleri halinde, 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 hangi nedenle olursa olsun yapmış olduğu sermaye artışı dolayısıyla bedelsiz olarak iktisap edilen hisse senetleri için de geçerlidir.

B- SATIŞTAN DOĞAN KAZANCIN, SATIŞIN YAPILDIĞI YILI İZLEYEN BEŞİNCİ YILIN SONUNA KADAR PASİFTE ÖZEL BİR FON HESABINDA TUTULMASI

İstisnadan yararlanılabilmesi için, satıştan doğan kazancın istisnadan yararlanan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerekir. Dikkat edileceği üzere, pasifte tutulması gereken tutar satıştan doğan kazancın tamamı değil, istisnadan yararlanan kısmıdır. Örnek vermek gerekirse, bir kurumun iştirak hisselerinin satışından elde etmiş olduğu kazanç 100.000 YTL ise, istisnadan yararlanılabilmesi için bu tutarın % 75 lik kısmı olan 75.000 YTL'nin pasifte özel bir fon hesabında beş yıl süre ile tutulması gerekir.

Bu istisna satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır. Bu nedenle, en geç satışın yapıldığı hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar söz konusu satış kazancının özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir. Örneğin, 2006 yılında yapılan bir satıştan doğan kazançla ilişkin istisna, 2006 hesap döneminde kullanılacaktır. Dolayısıyla, bu hesap dönemine ait kurumlar vergisi

beyannamesinin verilmesi gereken son gün olan 25 Nisan 2007 (1) tarihine kadar satıştan doğan kazancın istisnaya konu edilebilecek olan % 75 lik kısmının özel bir fon hesabına alınması gerekir. Kazancın bu tarihe kadar özel bir fon hesabına aktarılmaması halinde istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

İstisna edilen kazanç, 5 yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilir veya işletmeden çekilir ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılır ise bu kısımlar için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölümler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

C- SATIŞ BEDELİNİN EN GEÇ SATIŞIN YAPILDIĞI YILI İZLEYEN İKİNCİ TAKVİM YILININ SONUNA KADAR TAHSİL EDİLMESİ

İstisnadan yararlanabilmenin bir diğer şartı; satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesidir. Örnek vermek gerekirse, 2003 yılında 100 milyar liraya alınan bir arsanın 2006 yılında 250.000 YTL'ye satılması halinde istisnadan yararlanabilmesi için satış bedeli olan 250.000 YTL'nin en geç 31.12.2008 tarihine kadar tahsil edilmesi gerekir.

Bilindiği üzere, daha önceki düzenlemede vadeli satış halinde satışın yapıldığı dönemi takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilen ve sermayeye eklenen kazanç tutarı ilgili döneme ait kurum kazancından indirilmekte, kurum her dönemde tahsil ettiği ve sermayesine eklediği kazanç kadar istisnadan yararlanabilmekteydi. Yeni düzenlemede ise, yukarıda da belirtildiği gibi **istisna satışın yapıldığı hesap döneminde kullanılacaktır**. Ancak, satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilememesi halinde, satışın yapıldığı dönemde uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilemeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılacaktır.

D- SATIŞIN KURUMLARIN MALİ YAPILARINI GÜÇLENDİRECEK MAHİYETTE OLMASI

Bu şart, istisnanın düzenlenmiş olduğu Kanun maddesinde açık şekilde belirtilmiş şartlardan değildir. Ancak söz konusu istisnanın düzenleniş amacı gereği, istisnadan yararlanabilmesi için yapılan satışın kurumun mali yapısını güçlendirecek mahiyette olması gerekir. İstisnanın temel amacı kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğundan, ekonomik açıdan firmalara ilave imkan sağlamayan işlemler istisna kapsamı dışında kalacaktır.

Buna göre, söz konusu kıymetlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, takası gibi işlemler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Dolayısıyla, kurumların yönetimini etkileyecek şekilde birbiriyle ilişkili kişi veya kurumlar ya da aynı gruba dahil şirketler arasında yapılacak taşınmaz ve iştirak hissesi satışlarından fiktif olarak elde edilecek kazançlara istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Ancak, istisna uygulamasına konu olabilecek kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri, kurumların finansman olanaklarını artıracığından istisna uygulaması kapsamındadır.

V- SONUÇ

(1) Yeni KVK Tasarısının 14/3. maddesine göre kurumlar vergisi beyannamesinin hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerekir.

Yazının kaleme alındığı günlerde taslak halinde olan yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun kurumlar vergisinden istisna kazançların yer aldığı 5. maddesinin (1-e) bendinde Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnası düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemenin 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmesi öngörülmektedir. Dolayısıyla bu tarihten itibaren yapılan satışlardan elde edilen kazançlara ilişkin olarak yukarıda ana hatlarıyla açıklamaya çalıştığımız ve eski düzenlemeye göre önemli değişiklikler içeren hükmün dikkate alınması gerekecektir.

İrfan VURAL
Gelirler Kontrolörü