

TAŞINMAZLAR VE İŞTİRAK HİSSELERİ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI

İrfan VURAL
Gelirler Kontrolörü

I- GİRİŞ

31.12.2005 tarihine kadar yürürlükte olan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici maddelerinde düzenlenen Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Kazançları İstisnası, 5281 sayılı Kanunla KVK'nın 8. maddesine eklenerek 2005 hesap döneminden itibaren sürekli hale getirilmiştir. Söz konusu istisnaya, 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nda da yer verilmiş olup, yeni düzenlemede istisnanın uygulanmasına ilişkin bazı önemli değişiklikler yer almaktadır. Satıştan doğan kazancın daha önce tamamı istisna edilirken, yeni düzenlemede % 75 lik kısmı istisna edilmekte ve istisnadan yararlanılabilmesi için satıştan doğan kazancın sermayeye ilave edilmesi şartı aranmamaktadır.

Yeni düzenlemede vadeli satışlar da dahil olmak üzere, istisna satışın yapıldığı dönemde kullanılacaktır. İstisnadan yararlanıldıktan sonra, istisnaya ilişkin şartların ihlal edilmesi halinde ise istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılacaktır.

Bu yazımızda, istisnanın uygulanmasına ilişkin açıklamalarımıza yer verildikten sonra, istisna şartlarının ihlal edilmesi halinde ziyaa uğratılmış sayılan verginin hesabı örnekler yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

II- İSTİSNAYA İLİŞKİN KANUN MADDESİ

5520 sayılı yeni KVK'nın, Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnasının düzenlendiği, 5. maddesinin (1-e) bendi hükmü aynen aşağıdaki gibidir. Maddenin yürürlük tarihi, Kanunun yayım tarihi olan 21.06.2006'dır.

“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 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 (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 ve kiralınması ile uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.”

III- İSTİSNADAN YARARLANABİLECEK OLAN KURUMLAR

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 ve kiralınması ile uğraşan kurumların bu amaçla, iktisap ettikleri ve ellerinde tuttıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

Ancak, taşınmaz ticareti ile uğraşan kurumların faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlar istisna uygulamasına konu olabilecektir. 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.

IV- İSTİSNA UYGULAMASINA KONU OLABİLECEK İKTİSADİ KIYMETLER

1- Taşınmazlar

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.

2- İştirak Hisseleri

İştirak hisseleri kavramı, menkul kıymet portföyüne dahil hisse senetleri ve ortaklık paylarını ifade etmekte olup aşağıda sayılan kıymetler bu kapsamda değerlendirilmektedir.

- 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, esasen iştirak kazancı içerisinde yer alan ve kârdan pay alma amacı taşıyan kurucu senetleri ile intifa senetleri ayrıca sayılmak suretiyle konuya açıklık getirilmiştir.

Kurumlarının rüçhan haklarının satışından doğan kazançlar da bu istisna kapsamındadır. Bilindiği üzere, daha önce 5422 sayılı KVK'nın 8/5. maddesine göre "Rüçhan Hakkı Kuponu" satışından elde edilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmekteydi. 5520 sayılı yeni KVK ile ise, sadece rüçhan hakkı kuponlarının değil, rüçhan haklarının satışından elde edilen kazançlar da istisna edilmiştir. Ancak bu yeni düzenlemeye göre söz

konusu kazançların kurumlar vergisinden müstesna olabilmesi için aşağıda açıklayacağımız şartların varlığı gerekmektedir. Ayrıca, elde edilen kazancın tamamı değil, %75 lik kısmı istisnadır.

IV- İSTİSNADAN YARARLANABİLMENİN ŞARTLARI

1- Taşınmazlar ve İştirak Hisselerinin İki Tam Yıl Süre İle Aktifte Bulundurulması

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.

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.

2- Satıştan Doğan Kazancın, Satışın Yapıldığı Yılı İzleyen Beşinci Yılın Sonuna Kadar Pasifte Özel Bir Fon Hesabında Tutulması

İstisnadan yararlanabilmesi için, satıştan doğan kazancın **istisnadan yararlanan kısmının** satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerekir. İstisna satışın yapıldığı dönemde uygulanacağı için en geç satışın yapıldığı hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar söz konusu satış kazancının özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir.

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 yararlanabilmesi 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 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 bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

3- Satış Bedelinin En Geç Satışın Yapıldığı Yılı İzleyen İkinci Takvim Yılına Sonuna Kadar Tahsil Edilmesi

İstisnadan yararlanabilmenin bir diğer şartı; satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesidir. Örnek vermek gerekirse, 2006

yılında yapılan bir satıştan elde edilen kazancın istisnaya konu olabilmesi için satış bedelinin en geç 31.12.2008 tarihine kadar tahsil edilmesi gerekir. Aksi takdirde, istisna şartları ihlal edilmiş sayılacaktır.

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.

4- Satışın Kurumların Mali Yapılarını Güçlendirecek Mahiyette Olması

Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnasının düzenleniş amacı gereği, istisnadan yararlanılabilmesi 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. Ancak, bu kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri, kurumların finansman olanaklarını artıracığından istisna uygulaması kapsamındadır.

V- İSTİSNA ŞARTLARININ İHLALİ HALİNDE ZİYAA UĞRATILMIŞ SAYILAN VERGİNİN HESABI

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.**

İstisnanın uygulanmasına ilişkin yapılan bu değişikliğin gereği olarak, istisnanın uygulanmasından sonra şartların ihlal edilmesi halinde, istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılacağına dair hükme madde metninde yer verilmiştir.

1- İstisnadan Yararlanılan Tutarın Özel Bir Fon Hesabında Tutulması Şartının İhlali Halinde Ziya Uğramış Sayılan Vergi

Yukarıda da belirtildiği gibi, istisnadan yararlanılabilmesi için, satıştan doğan kazancın istisnadan yararlanan kısmının en geç satışın yapıldığı hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar pasifte özel bir fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar bu hesapta tutulması gerekir.

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.

Örnek :

(A) Ltd. Şti., 12.06.2003 tarihinde 80 milyar liraya satın almış olduğu arsayı, 26.07.2006 tarihinde 180.000 YTL peşin bedelle satmıştır.

Bu durumda, satış işleminden kaynaklanan 100.000 YTL'lik kazancın % 75'ine tekabül eden 75.000 YTL 2006 hesap dönemi kurumlar vergisi matrahının tespitinde istisna olarak dikkate alınabilecektir. Ancak, bunun için en geç 2006 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken son gün olan 25.04.2007 tarihine kadar, istisna edilen 75.000 YTL'nin pasifte özel bir fon hesabına alınması gerekir. Özel fon hesabına alınan 75.000 YTL'nin, satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar, yani 31.12.2011 tarihine kadar, sermayeye ilave edilmesi durumu hariç, bu hesapta bekletilmesi gerekir.

Örnekte yer alan (A) Ltd. Şti.'nin özel fon hesabına aktardığı 75.000 YTL'nin 25.000 YTL'lik kısmını 26.11.2010 tarihinde, bu hesaptan çıkararak Ortaklardan Alacaklar hesabına aktardığı varsayıldığında; özel fon hesabından çıkarılan bu tutar kadar verginin ziyaa uğramış olduğu kabul edilecektir. Bu durumda, şirket istisnadan 2006 hesap döneminde yararlandığı için, ziyaa uğratılan 25.000 YTL'lik vergi bu döneme ilişkin olarak ikmalen tarhiyata konu edilebilecektir.

Bu noktada önemle vurgulamak gerekir ki, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Zamanaşımı süreleri" başlık 114. maddesinin 5228 sayılı Kanunla değişik 3. fıkrasına göre, şarta bağlı istisna ve muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınamayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresi, istisna ve muafiyet şartlarının ihlal edildiği tarihi takip eden takvim yılından itibaren başlamaktadır. Dolayısıyla, yukarıda vermiş olduğumuz örnekte istisna şartı 26.11.2010 tarihinde ihlal edildiğinden zamanaşımı süresinin son günü de 31.12.2015 tarihi olacaktır. Tarhiyatın, 2006 hesap dönemine ilişkin olarak yapılması durumu değiştirmemektedir.

2- Satış Bedelinin İki Yıl İçinde Tahsil Edilmesi Şartının İhlali Halinde Ziya Uğramış Sayılan Vergi

Yukarıda da belirtildiği gibi istisnadan yararlanılabilmesi için, satış bedelinin satışı yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Satış bedelinin bu süre içinde tahsil edilememesi halinde, **tahsil edilemeyen satış bedeline isabet eden** istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılacaktır.

Örnek :

(B) A.Ş., 12.02.2004 tarihinde 300 milyar liraya satın almış olduğu binayı, 11.08.2006 tarihinde 500.000 YTL'ye vadeli olarak satmıştır.

Bu durumda, satış işleminden doğan 200.000 YTL tutarındaki kazancın % 75 lik kısmı olan **150.000 YTL**, 2006 hesap dönemine ait kurumlar vergisi matrahının tespitinde istisna olarak dikkate alınabilecektir. Ancak dikkate edileceği üzere, satış işlemi vadeli olarak gerçekleştirilmiştir ve istisnadan yararlanılabilmesi için satış bedeli olan 500.000 YTL'nin tamamının en geç satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılı sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre, 31.12.2008 tarihine denk gelmektedir. Dolayısıyla, (B) A.Ş.'nin bu tarihe kadar tahsil etmediği veya edemediği satış tutarına isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergi ziyaa uğramış sayılacaktır.

(B) A.Ş.'nin satış bedeli olan 500.000 YTL'nin 100.000 YTL'lik kısmını 31.12.2008 tarihine kadar tahsil edemediği varsayıldığında ziyaa uğratılmış sayılacak verginin hesabı aşağıdaki gibi olacaktır.

Satış bedelinin tamamı olan 500.000 YTL'ye isabet eden istisna tutarı 150.000 YTL'dir. Buna göre, tahsil edilemeyen 100.000 YTL'ye isabet eden istisna tutarı ise basit orantı yoluyla şöyle hesaplanacaktır.

$$\text{TESBİEİT} = \frac{\text{TESB} \times \text{YİT}}{\text{TSB}} = \frac{100.000 \times 150.000}{500.000} = \mathbf{30.000 \text{ YTL}}$$

TESBİEİT = Tahsil Edilmeyen Satış Bedeline İsbet Eden İstisna Tutarı
TESB = Tahsil Edilmeyen Satış Bedeli
YİT = Yararlanılan İstisna Tutarı
TSB = Toplam Satış Bedeli

Yukarıda hesaplaması gösterilen 30.000 YTL, 2006 hesap dönemi itibariyle ziyaa uğramış sayılan vergi tutarını göstermekte olup, bu döneme ilişkin olarak ikmalen tarhiyata konu edilebilecektir. Bu örnekte zamanaşımı süresinin son günü, istisna şartının ihlal edildiği 31.12.2008 tarihi dikkate alındığında, 31.12.2013 tarihine denk gelmektedir.

VI- SONUÇ

Daha önce 5422 sayılı KVK'nın 8. maddesinde yer alan taşınmaz ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnası, 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5520 sayılı KVK'nın 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5/1-e maddesi ile yeniden düzenlenmiştir. Dolayısıyla, kurumların bu tarihten önce yaptıkları taşınmaz ve iştirak hissesi satışlarında 5422 sayılı KVK'nın 8. maddesi hükmü, bu tarihten sonra yaptıkları satışlarda ise 5520 sayılı yeni KVK'nın 5/1-e maddesi hükmü geçerli olacaktır.

Yeni düzenleme, eskisine nazaran önemli değişiklikler içermekte olup, söz konusu değişiklikler bu yazımızda genel hatlarıyla açıklanmıştır.

İrfan VURAL
Gelirler Kontrolörü