

KVK GEÇİCİ 28'İNCİ MADDE UYGULAMASI

Erdal SÖNMEZ
Hesap Uzmanı

Garip AYZ
Hesap Uzmanı

TÜRMOB YAYINLARI- 141
ANKARA - 2000
Sirküler Rapor Serisi
Seri No : 2000 - 19

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın - Yayın Servisi

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB'u bağlamaz.

ÖNSÖZ

Muhasebecilik, Mali Müşavirlik mesleğinin temeli, hiç kuşku yoktur ki bilgi ve birikime dayanmaktadır. Mesleki gelişimin yolu da sürekli mesleki eğitimden geçmektedir. Mesleki eğitime katkı sağlaması ve uygulamacılara yol göstermesi amacıyla yayınlamaya başladığımız **Sirküler Rapor serisi** bu amacımıza ulaşmada oldukça önemli bir fonksiyon üstlenmiştir.

Geçtiğimiz bir yıllık dönemde **Sirküler Rapor serisi** meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin büyük takdirini toplayarak, yoğun bir ilgiyle karşılanmıştır. Böylesi geniş bir talebi karşılama uğraşımız devam ederken, eğitim serisinin sürekli hale gelmesi yönünde talepleri karşılamak için çalışmalarımızı aralıksız sürdürmekteyiz.

Sirküler Rapor kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2000-19 Seri Numaralı bu kitabı; Hesap Uzmanları Erdal SÖNMEZ ve Garip AYAZ tarafından hazırlanan “**KVK Geçici 28’inci Madde Uygulaması**” isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum. Eğitim serimize gösterilen ilgi ve destekten dolayı meslektaşlarımıza ve stajyerlerimize teşekkürlerimi sunarım.

Uğur BÜYÜKBALKAN
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

1. İŞTİRAK HİSSELERİ VEYA GAYRİMENKULLERİN SATIŞINDAN DOĞAN KAZANÇLARA İSTİSNA UYGULAMASI ..1	
1.1. Genel Açıklama	1
1. 2. Kurumlar Vergisi Yönünden İstisna Uygulaması	6
1.2.1. İstisnadan Yararlanacak Olan Mükellefler	6
1.2.2. İstisna Uygulamasına Konu Olacak İktisadi Kıymetler	7
1.2.2.1. Gayrimenkuller	7
1.2.2.2. İştirak Hissesi	8
1.2.2.3. Başka Bir Ülkede Kurulmuş Olan Şirkete Ait Hisse Senetleri ..	8
1.2.3. İştirak Hisseleri veya Gayrimenkullerin Satışından Doğan Kazancın Kurumlar Vergisinden Müstesna Tutulmasında Göz Önünde Bulundurulması Gereken Hususlar	9
1.2.3.1. İştirak Hisseleri veya Gayrimenkullerin İki Tam Yıl Süre İle Aktifte Bulundurulması	9
1.2.3.2. Gayrimenkul veya Menkul Kıymet Ticareti İle Uğraşılmaması	10
1.2.3.3. Holding Şirketlerin Durumu	11
1.2.3.4. Sermaye Artırımının Gerçekleştirilmesi	11
1.2.3.4.1. Sermaye Artırımının Gerçekleştirilmesinde Süre	11
1.2.3.4.2. Kurumun Dönem Faaliyetlerinin Zararla Sonuçlanmış Olması Halinde Sermaye Artırımı	12
1.2.3.5. Sermayeye Eklenen Kazançların İşletmeden Çekilmesi	13

1.2.3.6. Kurumlar Vergisinden Müstesna Tutulan Kazançlar Hakkında Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. Maddesinin Son Fıkrası Hükümünün Uygulanamaması	13
1.2.3.7. Satış Vaadi Sözleşmesi İle Satış Öngörülen Gayrimenkuller	14
1.2.3.8. İstisnanın Uygulanması	14
1.2.3.8.1. Peşin Satışlarda İstisnanın Uygulanması	14
1.2.3.8.2. Vadeli Satışlarda İstisnanın Uygulanması	16
1.2.3.9. Gelir Vergisi Tevkifatı Yönünden İstisna Uygulaması	18
1.2.3.10. Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. Maddesi Açısından İstisnanın Doğurduğu Sonuçlar	19
1.2.3.11. İstisna Edilen Kazanca İlişkin Olarak Bedelsiz İştirak Hisseleri veya Hisse Senetleri Elde Eden Kurumların Durumu	20
1.2.3.12. Katma Değer Vergisi Yönünden İstisna Uygulaması	21
1.2.3.12.1. Genel Açıklama	21
1.2.3.12.2. Satış Nedeniyle Oluşan Kazancın Teslimi Takip Eden Hesap Dönemi Başından İtibaren İkinci Hesap Dönemi Sonuna Kadar Ödenmiş Sermayeye Dönüştürülmemesi Durumunda KDV İstisnası Uygulaması ve Bir Tartışma	22
1.2.3.13. İştirak Hisseleri veya Gayrimenkullerin Satışında Tapu ve Kadastro Harçları İle Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi İstisnası Uygulaması	23
1.2.3.14. İstisna Uygulamasında Özellik Arzeden Durumlar	25
1.2.3.14.1. Grup İçi Satışlarda İstisna Uygulaması	25
1.2.3.14.2. Şirket Birleşmelerinde İstisna Uygulaması	30
1.2.3.14.3. Zarar Halinde Stopaj Uygulaması	33
1.2.3.14.4. İştirak Hisseleri veya Gayrimenkullerin Satışından Doğan Kazançlara İlişkin İstisna Uygulamasında Kooperatiflerin Durumu	36

1.2.3.14.5. Satış Bedelinin Döviz Cinsinden Belirlenmesi Halinde Kur Farklarının Durumu	37
1.2.3.14.6. İştirak Hissesi veya Gayrimenkulün Satışından Sonra Aynı Nitelikli Bir Kıymet İktisabının İstisna Uygulamasına Etkisi	38
1.2.3.14.7. İcra Yoluyla Satışı Gerçekleştirilen İştirak Hisseleri veya Gayrimenkullerden Elde Edilen Kazançlarda İstisna Uygulaması	43
1.2.3.14.8. Bir Arsa Üzerindeki Fabrika Binası ve Bu Bina ve Arsadaki Sökülmesi Mümkün Olmayan Tesisatla Birlikte Satıldığında Satış Karının Tümü İstisnaya Konu Edilebilir mi?	44
1.2.3.14.9. Aktife Dahil Arsa Üzerine İnşa Edilen Bir Binanın Satılması Halinde İki Tam Yıllık Sürenin Başlangıcı	45
2. ÜRETİM VE TURİZM YATIRIM VEYA İŞLETME BELGESİNE SAHİP TURİZM TESİSLERİ VE BU TESİSLERE İLİŞKİN GAYRİMENKULLERİN SERMAYE ŞİRKETLERİNE AYNİ SERMAYE OLARAK KONULMASINDAN DOĞAN KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA	48
2.1. Genel Açıklama	48
2.2. İstisna Uygulamasına İlişkin Koşullar	48
2.2.1. İstisna Uygulamasında Üretim Tesislerinin Tanımı	48
2.2.2. Üretim ve Turizm Yatırım veya İşletme Belgesine Sahip Turizm Tesislerinin Belli Bir Kısımının Sermaye Olarak Tahsisi	49
2.2.3. Üretim ve Turizm Yatırım veya İşletme Belgesine Sahip Turizm Tesislerinin Bu Tesislere İlişkin Gayrimenkullerin Teşvik Belgeli Yatırım Yapmak Üzere Kurulacak Sermaye Şirketlerine Ayni Sermaye Olarak Konulması	50
2.3. Gelir Vergisi Tevkifatı Yönünden İstisna Uygulaması	51
3. RÜÇHAN HAKKI KUPONLARI SATIŞ KAZANÇLARI İLE EMİSYON PRİMLERİ	52

1. İŞTİRAK HİSSELERİVEYA GAYRİMENKULLERİN SATIŞINDAN DOĞAN KAZANÇLARA İSTİSNAUYGULMASI

1.1. Genel Açıklama

İştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışından elde edilen kazançların sermayeye ilave edilmesi şartıyla kurumlar vergisinden istisna edilmesi, Kurumlar Vergisi Kanunu'na 2970 sayılı Kanun'la eklenen Geçici 10. madde hükmüyle 1984 ve 1985 yılları için getirilmiş, 3239 sayılı Kanunla yeniden düzenlenen madde hükmünde istisna süresinin 1986, 1987 ve 1988 yıllarında da uygulanması imkanı sağlanmıştır

Anılan maddenin birinci fıkrası 3332 sayılı Kanun'un 14. maddesiyle 1.1.1987 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilmek ve maddeye bir fıkra eklenmek suretiyle 1989 yılı sonuna kadar işlerlik kazandırılmıştır

Söz konusu istisna hükmünün 1989 yılında sona ermesi üzerine, 3595 sayılı 1990 Mali Bütçe Kanunu ile istisnanın uygulama süresine 1990 yılı da hıl edilmiş, ancak Anayasa Mahkemesi'nin 5.9.1990 tarihinde bu hükmü iptal etmesiyle ortaya çıkan yasal boşluk 3689 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle eklenen Geçici 18. madde hükmüyle giderilmiş ve istisna hükmünün 1990, 1991 ve 1992 yıllarında da uygulanması sağlanmıştır

Belirtilen istisna hükmü, 3824 sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesine 18. bent hükmü olarak eklenmek suretiyle 1.1.1993 tarihinden itibaren sürekli hale getirilmiş, ancak söz konusu düzenleme 3946 sayılı Kanunla 1.1.1994 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır Yürürlükten kaldırılan bu düzenleme hükmünün 1.1.1994 tarihinden önce yapılan satışlar için uygulanması ise K.V.K.'nin Geçici 21/d maddesi uyarınca 1994 ve 1995 yıllarında devam etmiştir

Diğer taraftan söz konusu istisna hükmü 4108 sayılı Kanunla K.VK.'na

eklenen Geçici 23/a madde hükmüyle üretim tesislerinin aynı sermaye olarak konulmasından doğan kazançları da kapsayacak biçimde 1.1.1994-31.12.1998 tarihleri arasında uygulanmak üzere yeniden düzenlenmiştir.¹

4108 sayılı Kanun'un 32. maddesiyle K.V.K.'na eklenen geçici 23/a maddesinin uygulama süresinin 31.12. 1998 tarihinde bitmesi üzerine, genel ekonomik krizin etkisi ile piyasadan gelen yoğun talepler doğrultusunda, anılan maddenin uygulama süresi kısmen (bazı hükümleri kapsamayacak şekilde) 4387 sayılı Geçici Bütçe Kanunu'nun² 5/d maddesi ile 31.12.1999 tarihine kadar uzatılmıştır 4387 sayılı Geçici Bütçe Kanunu'nun 5/d maddesindeki süre uzatımına ilişkin hükmüne 4393 sayılı 1999 Mali Yılı Bütçe Kanunu'nda³ aynen yer verilmiştir.

En nihayetinde 4369 sayılı Kanun'un⁴ gerek uygulamada ortaya çıkardığı sorunları gidermek gerekse genel ekonomik krizle birlikte mal ve hizmetler sektöründe ortaya çıkan talep düşüşünü ortadan kaldırmak amacıyla çıkarılan ve bazı vergi kanunlarında değişiklikler yapan 11.08.1999 tarih ve 4444 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 28/a madde hükmü ile istisna uygulamasına, genel esasları aynen korunmak üzere, 1.1.1999 -31.12.2002 tarihleri arasında devam edilmesi kararlaştırılmıştır

4444 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 28/a madde hükmünde bu hükümden önce uygulanan geçici 23/a maddesinde öngörülen genel esaslar korunmakla birlikte gerek 4369 sayılı Kanun'un vergi sistemine getirdiği yeniliklere paralel olmak üzere gerekse Yasa Ko-

1- Beyanname Düzenleme Kılavuzu 1999, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul 1999, s. 520.

2- 30.12.1998 tarih ve 23569 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3- 30.06.1999 tarih ve 23741 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

4- 29.07.1998 tarih ve 23417 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yucunun iradesi doğrultusunda bazı değişikliklere de yer verilmiştir. Bununla beraber 4444 sayılı Kanunla getirilen yasal esaslara aykırı olmamak üzere, iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışı ile üretim tesislerinin aynı sermaye olarak konulmasından doğan kazançlara ilişkin istisna uygulamasını düzenleyen 51⁵, 52⁶, 53⁷, 56⁸ ve 57⁹ Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğlerinin ilgili bölümleri uygulanmaya devam edilecektir.

Öte yandan 27.01.2000 tarih ve 4503 sayılı Kanun'un¹⁰ 9. maddesi ile de K.V.K.'nın Geçici 28. maddesinde bazı değişiklikler yapılmış, anılan maddenin uygulamasına yönelik bazı hususlara, yapılan yasal değişiklik ile açıklık getirilmiştir

11.08.1999 tarih ve 4444 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen ve 4503 sayılı Kanun ile değişik geçici 28. madde hükmü aşağıdaki gibidir:

"Geçici Madde 28- a) 1/1/1999-31/12/2002 tarihleri arasında uygulanmak üzere, tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazancın, satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmı, kurumlar vergisinden müstesnadır. Şu kadar ki, vadeli satış halinde, satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilen kazançların tutarı, ilgili yıl kurum kazancından indirilir. Bu tarihten sonra yapılacak tahsilat için bu hüküm uygulanmaz. İlk yapılan tahsilatın iştirak hissesi veya gayrimenkulun maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilir.

-
- 5- 06.07.1995 tarih ve 22335 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
6- 12.07.1995 tarih ve 22341 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
7- 17.04.1996 tarih ve 22614 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
8- 01.04.1997 tarih ve 22951 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
9- 26.12.1997 tarih ve 23212 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
10- 29.01.2000 tarih ve 23948 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bu hükiim, kurumların üretim ve turizm yatırım veya işletme belgesine sahip turizm tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerinin tamamının veya bir kısmının, teşvik belgeli yatırım yapmak üzere kurulacak olan bir sermaye şirketine veya yeni kurulacak yabancı ortaklı bir anonim şirkete aynı sermaye olarak konulması halinde de uygulanır. Bu durumda yeni kurulacak şirketin tam mükellef ve yapacağı yatırımın asgari 5 milyon A. B. D. doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirası olması şarttır. Bu şartlara ilave olarak yabancı ortaklı sermaye şirketinde yabancı ortağın sermaye payının 1 milyon A.B.D. doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirası ve %20'den az olmaması ve kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye döviz olarak getirildiğinin tevsik edilmesi gerekir.

Bu kazançların sermayeye ilavesi nedeniyle ortaklarca elde edilen menkul sermaye iradı için beyanname verilmez, başka gelirler nedeniyle verilen beyannameye bu gelir dahil edilmez. Üretim veya turizm tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerinin tamamının veya bir kısmının teşvik belgeli yatırım yapmak veya kurulacak bir sermaye şirketine veya yeni kurulacak yabancı ortaklı bir anonim şirkete aynı sermaye olarak konulmasından doğan ve bu maddeye göre vergiden müstesna tutulan kazançlar, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin b-ii alt bendine göre vergi tevkifatına tabi tutulmaz. Bu hükiim uyarınca vergiden istisna edilen diğer kazançlar için ise bu vergi tevkifatı yüzde 15 olarak uygulanır. Bakanlar Kurulu bu oranı yüzde 10'a kadar indirmeye yetkilidir.

Kurumların iki tam yıl süre ile aktifinde yer almayan iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından elde ettikleri kazançlar ile menkul kıymet veya gayrimenkul ticaretiyle uğraşan kurumların ellerinde buldukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle edinilen hisse senetleriyle iştirak edilen kurumun ihtiyat akçeleri, banka provizyonları ve Vergi Usul Kanunu na göre ayrılan yeniden değerlendirme fonlarının sermaye ilavesi dolayısıyla bedelsiz alınan hisse senetlerinin en az iki yıl öncesinde iştirak edilen şirketlere ait olması halinde, rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle edinilen veya bedelsiz alınan bu hisse senetleri iki yıl önce iktisap edilmiş sayılır.

Sermayeye eklenen bu kazançların beş yıl içinde her hangi bir surette işletmeden çekilmesi veya bu süre içinde işletmelerin tasfiyesi halinde bu kazançlar o yılın kazancı sayılarak vergiye tabi tutulur.

1163 sayılı Kooperatifler Kanununa ya da özel kanunlara göre kurulan kooperatifler, ortağın sahip olabileceği en fazla pay tutarı dikkate alınmaksızın gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazanç istisnasından yararlanırlar. Ancak iştirak hisseleriyle gayrimenkullerin satışından doğan kazanç; sermayeye eklenmeyerek özel bir fon hesabında gösterilir ve hiçbir şekilde ortaklara dağıtılmaz, kooperatifin amaçlarının gerçekleştirilmesinde kullanılır.

Türk Ticaret Kanununun 391 inci maddesinin bu surette gerçekleştirilecek sermaye artırımına aykırı hükümleri uygulanmaz.

Bu hükümden yararlanan kurumların gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazancın tespitinde Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinin son fıkrası hükmü uygulanmaz. Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra bu madde kapsamında yapılacak tescil işlemleri tapu ve kadastro harcından, lehe alınan paralar banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesnadır.

b) 1/1/1999-31/12/2002 tarihleri arasında uygulanmak üzere, anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları

*hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde elden çıkarılmasından sağ -
lanan kazançlar, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 6 numara -
lı bendinin ikinci fıkrasının b-ii alt bendine göre tevkifata tabi tutulmaz."*

1. 2. Kurumlar Vergisi Yönünden İstisna Uygulaması

1.2.1. İstisnadan Yararlanacak Olan Mükellefler

Bu istisnadan yararlanacak olan kurumun tam mükellefiyete tabi kurum olması gerekmektedir. Dar mükellef kurumların bu istisnadan yararlanmaları mümkün değildir

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na ya da özel kanunlara göre kurulan kooperatifler, ortağın sahip olabileceği en fazla pay tutarı dikkate alınmaksızın iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışından doğan kazanç istisnasından yararlanabileceklerdir. Ancak, iştirak hisseleriyle gayrimenkullerin satışından doğan kazanç sermayeye eklenmeyerek özel bir fon hesabında tutulacak ve hiçbir şekilde ortaklara dağılmayacak, kooperatifin amaçlarının gerçekleştirilmesinde kullanılacaktır

Yapı kooperatiflerinin amaçlarını gerçekleştirdikten sonra kalan fazla arsa ve konutları elden çıkarmaları halinde de doğan kazanç istisnaya konu olabilecektir. Ancak istisna edilen kazancın özel bir fon hesabında gösterilmesi, hiçbir şekilde ortaklara dağılmaması ve kooperatif amaçlarının gerçekleştirilmesinde kullanılması gerekmektedir

Kooperatifin amaçlarını gerçekleştirilemeyip tasfiyeye girmesi halinde, iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışından sağlanan kazanç tasfiye dönem karı olarak vergilendirilecektir.

1.2.2. İstisna Uygulamasına Konu Olacak İktisadi Kıymetler

1.2.2.1. Gayrimenkuller

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 müttemim cüzü niteliğinde olduklarından binalar da gayrimenkuller kapsamında değerlendirilmektedir. Gayrimenkullerin bu istisnanın uygulamasına konu olabilmesi için Medeni Kanun'un 910 ve 911. maddeleri gereğince tapuya tescil edilmiş olmaları gerekmektedir.

Ancak, köy sınırları içinde bulunan ve halen kadastro işlemlerinin yapılmaması nedeniyle tapu kaydı bulunmayan gayrimenkulün satışından doğan kazancın, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28. maddesinde yer alan şartlarla istisnadan yararlanması Maliye Bakanlığı'nca kabul edilmiştir (Maliye Bakanlığı'nın 28.8.1996 tarih ve 51/5111-38/40468 sayılı özeliği)¹¹.

11- Recep BIYIK - Aydın KIRATLI, Vergi Teşvikleri ve Korumaları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul 2000, s. 302.

1.2.2.2. İştirak Hissesi

4444 sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ihdas edilen Geçici 28. maddenin (a) bendinde yer alan "iştirak hisseleri" deyimini, menkul değerler portföyüne dahil hisse senetleri ile ortaklık payları olarak anlamak gerekir.

10 Şubat 1995 tarihli ve 22918 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 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.

1.2.2.3. Başka Bir Ülkede Kurulmuş Olan Şirkete Ait Hisse Senetleri

İstisna tam mükellefiyete tabi kurumlara tanınmış olup, satışa konu olan iştirak hisselerinin sermayesini temsil ettiği kurumun tam mükellef olma şartı aranmamıştır

Bu nedenle, bir kurumun başka bir ülkede kurulmuş olan bir başka şirkete ait hisselerinin satışından doğan kazancı, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28. maddesinde belirtilen esaslar çerçevesinde sermayesine eklen-

mesi halinde, sermayeye eklenen bu kazançlar anılan maddeye göre kurumlar vergisinden müstesna tutulabilir (Maliye Bakanlığı'nın 28.11.1996 tarih ve 50/5011-114/56877 sayılı özelgesi)¹².

1.2.3. İştirak Hisseleri veya Gayrimenkullerin Satışından Doğan Kazancın Kurumlar Vergisinden Müstesna Tutulmasında Güz Önünde Bulundurulması Gereken Hususlar

1.2.3.1. İştirak Hisseleri veya Gayrimenkullerin İki Tam Yıl Süre İle Aktifte Bulundurulması

İstisna uygulamasına konu olacak iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin iki tam yıl süreyle aktifte yer almış olması gerekmektedir. Örneğin, 17.08.1999 tarihinde iktisap edilmiş olan bir iştirak hissesi veya gayri - menkulün 17.08 2001 tarihinden sonra (bu tarih dahil) satılması halinde, bu satıştan doğan kazanç, diğer şartların da sağlanması koşuluyla kurumlar vergisinden müstesna tutulabilecektir. Satışın bu tarihten önce yapılması halinde ise istisna uygulanmayacaktır.

Öte yandan istisna uygulamasında ,

- İhtiyat akçelerinin,
- Banka provizyonlarının,
- Vergi Usul Kanunu'na göre ayrılan yeniden değerleme 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

12- Recep BIYIK - Aydın KIRATLI, a.g.e., s. 304.

olan hisse senetlerinin şirketin aktifinde en az iki yıl öncesinde yer almış olması şartıyla kurumlar vergisinden müstesna tutulabilmektedir.

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 aranmamaktadır.

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 gerekmemektedir.

1.2.3.2. Gayrimenkul veya Menkul Kıymet Ticareti ile Uğraşılmaması

Gayrimenkul veya menkul kıymet ticareti ile uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde buldukları iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazançlar için istisnadan yararlanmaları mümkün değildir. Ancak, bu kurumların faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri gayrimenkullerin 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 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.

1.2.3.3. Holding Şirketlerin Durumu

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 yararlandırılmamaktadır. Ancak, holding şirketlerin "24- Mali Duran Varlıklar" ana hesabının alt hesaplarında izlenmesi gereken iştirak hisselerinin satışından doğan kazançları ise anılan bentte yer alan şartları taşımaları halinde, sözü edilen istisnadan yararlanılabilmektedir. Ayrıca holding şirketlerin gayrimenkul satışından doğan kazançları dolayısıyla istisnadan yararlanmaları da mümkün bulunmaktadır.

1.2.3.4. Sermaye Artırımının Gerçekleştirilmesi

1.2.3.4.1. Sermaye Artırımının Gerçekleştirilmesinde Süre

İştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışından doğan kazancın, satışın yapıldığı yılda sermayeye eklenen kısmı kurumlar vergisinden müstesna tutulmaktadır. Ancak, bazı nedenlerle sermaye artırım işlemlerinin satışın yapıldığı yılda gerçekleşmesi mümkün olmayabilir. Bu durumda, sözü edilen istisnadan yararlanılabilmesi için, bu tür satışların yapıldığı döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar şirket yetkili or-

ganınca sermaye artırımına karar verilerek ilgili Bakanlığa (kayıtlı sermaye sistemini uygulayanların ise Sermaye Piyasası Kurulu'na) başvurulması ve sermaye artırım işlemlerinin satışın yapıldığı yıla ait kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği hesap döneminin sonuna kadar tamamlanması gerekir Bu süre içinde sermaye artırım işlemlerinin tamamlanması halinde, sözü edilen istisnadan yararlanılması mümkün değildir

1.2.3.4.2. Kurumun Dönem Faaliyetlerinin Zararla Sonuçlanmış Olması Halinde Sermaye Artırımı

Ticaret hukukuna göre anonim ve limited şirketler, bir faaliyet döneminde oluşan kazançlarını, dönem sonunda bu kazançlarından kanun ve ana sözleşme gereği ayrılması gereken miktarlar ayrıldıktan ve bu yönde genel kurul kararı alındıktan sonra sermayelerine ilave edebilmektedirler

Kural olarak şirketlerin herhangi bir ticari işlemde doğan kazançlarının dönem sonu kar/zarar hesaplarıyla ilişkilendirilmeksizin dönem içinde sermayeye ilave edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Ancak, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28. maddesindeki; tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin ve gayrimenkullerinin satışından doğan kazancın satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilmesi halinde kurumlar vergisinden müstesna olacağı hükmü, ticaret hukukunun yukarıdaki kuralının da istisnası niteliğinde özel bir düzenlemedir Bu hüküm çerçevesinde uygulamada gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan karların dönem sonu beklenmeden ve dönem kar/zarar hesaplarıyla ilişkilendirilmeksizin sermayeye ilave edilmesine Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nca da izin verilmektedir¹³.

13- Recep BIYIK - Aydın KIRATLI, a.g.e., s. 311.

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından elde edilecek karların gerek hesaplanmasında gerekse sermayeye ilave edilmesinde, dönem sonu beklenerek kar/zarar hesabıyla ilişkilendirilmesi gerektiği yönünde bir hüküm bulunmaması ve bu işlemin şirketin öz varlığında olumsuz yönde bir değişikliğe sebebiyet vermemesi nedeniyle, dönemin zararla kapanması halinde de söz konusu karların sermayeye ilave edilmesinde sakınca görmemektedir¹⁴.

1.2.3.5. Sermayeye Eklenen Kazançların İşletmeden Çekilmesi

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.

1.2.3.6. Kurumlar Vergisinden Müstesna Tutulan Kazançlar Hakkında Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. Maddesinin Son Fıkrası Hükümünün Uygulanamaması

Kurumların, iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazançlarını, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4444 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle eklenen geçici 28. maddesinin (a) bendi çerçevesinde sermayelerine ilave etmeleri halinde, sermayeye eklenen bu kazançların tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinin son fıkrası hükmü uygulanmamaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinin son fıkrası, mükelleflerin işletmelerinde kayıtlı bulunan gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amor-

14- Recep BIYIK - Aydın KIRATLI, a.g.e., s. 312.

tismanana tabi iktisadi kıymetlerini elden çıkarmaları halinde, bunların mali yetlerinin yeniden değerleme oranına göre artırılarak kazancın tespitinde dikkate alınmasını öngörmektedir

1.2.3.7. Satış Vaadi Sözleşmesi İle Satışı ngrlen Gayrimenkuller

Bazen gayrimenkuller için satış vaadi sözleşmesi yapılarak, satış bedelinin bir kısmı bu sözleşmenin yapıldığı tarihte peşin alınabilmektedir

İştirak hisseleri veya gayrimenkullerin peşin veya vadeli olarak satışı halinde, bu satıştan doğan ve sermayeye eklenen kazançlar kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur. Gayrimenkullerde, tapuda tescil yapılmadıkça mülkiyet karşı tarafa geçmeyeceğinden satış vaadi sözleşmeleri ile satış akitlerinde istisna hükmü uygulanmamaktadır

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

1.2.3.8. İstisnanın Uygulanması

1.2.3.8.1. Peşin Satışlarda İstisnanın Uygulanması

İştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışında istisna, satışın yapıldığı yılda sermayeye ilave edilen kazanç kısmına uygulanmaktadır Buna göre, elde edilen kazancın tamamının sermayeye ilave edilmesi şartı aranmamaktadır. Ancak, satışın yapıldığı yılda sermayeye eklenmeyen kazanç tutarı için hiçbir şekilde istisna uygulanmayacak ve söz konusu kazançlar satışın yapıldığı yılın kazancı olarak vgilendirilecektir. 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 bonosu,

- Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ile,

- Sermaye Piyasası Kanunu'na göre Sermaye Piyasası Kurulu'nca halka arzına izin verilen menkul kıymetler ve tahvillerin

anlaşılması gerekir

Ancak istisnadan yararlanılabilmesi için, her an nakde çevrilebilir kıymetlerin en geç sermaye artırımının gerçekleştirildiği tarihe kadar nakde dönüştürülmesi gerekmektedir.

İştirak hisseleri veya gayrimenkullerin, nakit karşılığı olmaksızın devir ve temlik, takası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir

Ancak işletmeye nakit girişi olmamakla birlikte, iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin borç karşılığı takası, işletmenin finansman imkanlarını artıracığından istisnanın uygulanması gerekecektir

Trampada ise bir satış olmayıp, bir hak veya malın başka bir hak veya mal ile değiştirilmesi söz konusudur.

Gayrimenkullerin kamulaştırılmasından doğan kazançlar hakkında da söz konusu istisna hükmünün uygulanması mümkündür

Kamulaştırmadan doğan kazancın tamamının kamulaştırmanın yapıldığı yılda tahsil edilmesi halinde, tahsil edildiği yıl sermayeye eklenen kazanç tutarı istisnadan yararlanabilmektedir. Sermayeye eklenmeyen kazanç tutarının ise istisnadan yararlanması mümkün bulunmamaktadır

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 mümkündür. Ancak, kamulaştırma bedelinin geç ödenmesi nedeniyle faiz tahakkuk ettirilmesi halinde bu faizlerin kurumlar vergisi istisna kapsamında değerlendirilmektedir

Kamulaştırma bedelinin peşin ödenmemesi halinde istisna uygulamasında, vadeli satışa uygulanan esaslar geçerli olmaktadır

1.2.3.8.2. Vadeli Satışlarda İstisnanın Uygulanması

İştirak hisselerinin veya gayrimenkullerin 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.

İlk yapılan tahsilatın iştirak hissesi veya gayrimenkulün maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilir.

Uygulamaya ilişkin olarak 51 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde aşağıdaki örnekler verilmiştir:

Örnek : 1

(A) Anonim Şirketi, 1990 yılında satın aldığı ve aktifinde 500.000.000.- lira değerle kayıtlı gayrimenkulü, 1994 yılında 3.000.000.000.- liraya vadedi olarak satmış ve bu satıştan 2.500.000.000.- lira kazanç sağlamıştır (bu örnekte amortismanlar ve yeniden değerlendirme ihmal edilmiştir). Satış bedelinin 700.000.000.- liralık kısmı 1994 yılında, 1.300.000.000.- lirası 1995 yılında tahsil edilmiştir. Satış bedelinin kalan kısmı ise 1996 yılında nakit olarak tahsil edilecektir. Anılan kurum, sermayesini 1994 yılında 700.000.000.-lira, 1995 yılında 1.300.000.000.- lira artırmıştır 1996 yılında ise 500.000.000.- lira sermaye artışı yapacaktır. Bu durumda, anılan şirketin 1994 yılında tahsil ettiği 700.000.000.-lira satış bedelinin 500.000.000.- lirasının gayrimenkulün maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilecektir. Dolayısıyla, 1994 yılında vadeli satılan gayrimenkulden elde edilen 2.500.000.000.- lira kurum kazancının 2.300.000.000.- lirası Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesi hükmü uyarınca 1994 yılının kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilecektir. Kalan 200.000.000.- lira kazanç tutarı ise kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır.

Öte yandan, 1995 ve 1996 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.

Örnek : 2

(B) Anonim Şirketi 1989 yılında 400.000.000.- lira bedelle aktifine kay-

dettiği bir Şirkete ait hisse senetlerini 1994 yılında vadeli olarak 2.500.000.000.- liraya satmıŐtır Anılan Şirket satış bedelinin 300.000.000.- lirasını 1994 yılında, 800.000.000.- lirasını da 1995 yılında nakit olarak tahsil etmiştir. Geriye kalan bedelin 1.000.000.000.- lirası 1996, 400.000.000.- lirası da 1997 yılında tahsil edileceği varsayıldığında bu iştirak hissesinin satışından doğan kazanç aşağıdaki Şekilde vergilendirilecektir:

1994 yılında yapılan tahsilatın iştirak hissesinin iktisap bedeline ilişkin olduğu kabul edileceğinden bu iştirak hissesinin satışından doğan 2.100.000.000.- liralık karın tamamının 1994 yılının kazancına dahil edilmek vergilendirilmesi gerekir.

1995 yılında tahsil edilen 800.000.000.- liradan maliyet bedeline isabet eden 100.000.000.- liranın tenzilinden sonra kalan 700.000.000.- lira sermayeye ilave edilmiş olmak Şartıyla bu yılın kurum kazancından indirilecektir.

1996 yılında tahsil edilen 1.000.000.000.- liranın anılan yılda sermayeye ilave edilen kısmı, bu yılın kurum kazancından indirilecektir 1997 yılında tahsil edilen 400.000.000.- lira ise tamamı kurumun sermayesine ilave edilmiş olsa dahi satışın yapıldığı hesap dđnemini takip eden ikinci hesap dđneminden sonra tahsil edildiği iÇin kurum kazancından indirilemeyecektir.

1.2.3.9. Gelir Vergisi Tevkifatı Yđnünden İstisna Uygulaması

Gayrimenkul veya iştirak hisselerinin satışından doğan ve sermayeye eklenen kazançlar Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6 numaralı bendinin b-ii alt bendine gđre %15 oranında vergi tevkifatına tabidir Bakanlar Kurulu bu oranı %10'a kadar indirmeye yetkilidir.

1.2.3.10. Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. Maddesi Açısından İstisnanın Doğurduğu Sonuçlar

4444 sayılı Kanun ile getirilen düzenleme öncesi 1.1.1994-31.12.1998 tarihleri arasında uygulanmış bulunan K.V.K.'nin geçici 23. maddesinin (a) bendinde, (öngörülen koşullara uygun olarak gayrimenkullerin ve iştirak hisselerinin satışından ve üretim tesislerinin yeni kurulan bir şirkete aynı sermaye olarak konulmasından doğan ve sermayeye ilavesi şartıyla vergilendirilmeyecek kazanç, esas itibariyle kar yedeği niteliğinde olmakla birlikte) bu kazançların sermayeye ilavesinin kar dağıtımını sayılmayacağı hükmüne bağlanmıştı. Buna göre, söz konusu kazançların sermayeye ilavesi nedeniyle ortaklara verilecek bedelsiz iştirak hisseleri veya hisse senetleri kar payı kabul edilmemişti.

4444 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 28. maddenin (a) bendinde ise "*bu kazançların sermayeye ilavesi kar dağıtımını sayılmaz*" ibaresi kaldırılmıştı. Değişiklik sonrası hüküm uyarınca, anılan kazançların sermayeye ilavesi nedeniyle gerçek kişi ortaklara verilecek bedelsiz iştirak hisseleri veya hisse senetlerinin nominal bedelleri üzerinden 75. madde kapsamında menkul sermaye iradı olarak kabul edilmesi, ayrıca 1999 takvim yılı gelirinin tespiti açısından 1/3 oranında vergi alacağı hesaplanması gerekmişti. Bu kapsamda nominal bedelleri üzerinden kar payı olarak kabul edilecek bedelsiz iştirak hisseleri veya hisse senetleri ile bunlara ilişkin olarak hesaplanacak vergi alacağının beyanında ise G.V.K.'nin 86. maddesinde yer alan beyanname verme haddine bakılması (bu had 1999 takvim yılı gelirleri için 3.500.000.000TL'dir) ve haddin aşılması durumunda gelir vergisi beyanname verilmesi zorunluluğu ortaya çıkmıştı⁵. Ancak, 27.01.2000 tarih ve 4503 sayılı Kanun'un 9. maddesi ile K.V.K.'nin Geçici 28. Maddesinde yapılan yasal değişiklik ile

15- Mustafa ÖZYÜREK-Erdal SÖNMEZ-Garip AYAZ, Yeni Vergi Kanunu Yorum ve Açıklamaları (4444 Sayılı Kanun), TÜRMOB Yayınları-88, Ankara, 1999, s.91.

K.V.K.'nın geçici 28. Maddesinin (a) bendinin üçüncü alt bendi "Bu kazançların sermayeye ilavesi nedeniyle ortaklarca elde edilen menkul sermaye iradı için beyanname verilmez, başka gelirler nedeniyle verilen beyannameye bu gelir dahil edilmez" şeklinde değiştirilmiştir. Bu değişiklik uyarınca, geçici 28. Madde kapsamındaki kazançların sermayeye ilave edilmesi nedeniyle ortaklarca elde edilen kar payları için tutarı ne olursa olsun beyanname verilmeyecek, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu kar payları beyannameye dahil edilmeyecektir.

1.2.3.11. İstisna Edilen Kazanç İlişkin Olarak Bedelsiz İştirak Hisse leri veya Hisse Senetleri Elde Eden Kurumların Durumu

Anılan kazançların sermayeye ilavesi nedeniyle kurumlar vergisi mükellefi olan ortaklara verilecek bedelsiz iştirak hisseleri veya hisse senetlerinin, elde eden kurumlar açısından nominal bedelleri üzerinden kurum kazancı olarak kabul edilmesi gerekir Ancak kurum kazancı olarak kabul edilen bu kıymetlerin K.V.K.'nın 8/1. maddesinde öngörülen iştirak kazançları istisna kapsamında değerlendirilmesi gerekir Ayrıca iştirak kazançları istisnası kapsamında (K.V.K. md. 8/1) değerlendirilen bu kazançlar için kurumlar vergisinden müstesna kazançlar için öngörülen tevkifat uygulaması da G.V.K.'nın 4369 sayılı Kanunla değişik 94/6-b-ii bendi uyarınca yapılamayacaktır Zira anılan madde hükmü K.V.K.'nın 8/1. maddesi kapsamında bulunan istisna kurum kazançlarını tevkifat kapsamı dışında tutmuş tur¹⁶.

Öte yandan iştirak eden kurumlarca elde edilen ve kar payı niteliğinde olan bu iştirak hisselerinin satılması durumunda satış sonrası ortaya çıkan kazancın 4444 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 28. madde kapsamında değerlendirilmesi ve istisnaya konu edilmesi mümkündür.

16- Mustafa ÖZYÜREK-Erdal SÖNMEZ-Garip AYAZ, a.g.e., s.92.

1.2.3.12. Katma Değer Vergisi Yönünden İstisna Uygulaması

1.2.3.12.1. Genel Açıklama

4444 sayılı Kanun ile getirilen düzenleme öncesi 1.1.1994-31.12.1998 tarihleri arasında uygulanmış bulunan K.V.K.'nun geçici 23. maddesinin (a) bendi hükmüne paralel olarak Katma Değer Vergisi Kanunu'nda 4108 sayılı Kanun ile Geçici 10. madde hükmü ihdas edilmişti. Anılan hükümde şu belirlenmeler yer verilmiştir:

" Tam mükellefiyete tabi kurumların 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 23. maddesi kapsamındaki teslimleri vergiden müstesnadır.

Bu şekilde teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı dönemde indirilemeyen katma değer vergisi, bu hesap dönemine ait kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilir.

Şu kadar ki; satış nedeniyle oluşan kazancın tamamının, teslimi takip eden hesap dönemi başından itibaren ikinci hesap dönemi sonuna kadar ödenmiş sermayeye dönüştürülmemesi halinde, satıştan doğan kazancın ödenmiş sermayeye dönüşmeyen kısmına ait katma değer vergisi, teslimin yapıldığı tarihteki katma değer vergisi nispetine göre hesaplanarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tarh edilir."

4444 sayılı Kanun'un 13. maddesinin (B) bendi ile, 25.10.1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Geçici 10. maddesinde yer alan "... geçici 23 üncü maddesi ..." ibaresi "... geçici 28 inci maddesi ..." şeklinde değiştirilmiş ve böylece Kurumlar Vergisinde 1.1.1999-31.12.2002 tarihleri arasında geçerli olacak vergi istisnası uygulamasına katma değer vergisi açısından da devam olanağı sağlanmıştır

1.2.3.12.2. Satış Nedeniyle Oluşan Kazancın Teslimi Takip Eden Hesap Dönemi Başından İtibaren İkinci Hesap Dönemi Sonuna Kadar Ödenmiş Sermayeye Dönüştürülmemesi Durumunda KDV İstisnası Uygulaması ve Bir Tartışma

Önceki bölümlerde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, kurumlar vergisi istisnası uygulaması yönünden iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışında istisna, satışın yapıldığı yılda sermayeye ilave edilen kazanç kısmına uygulanmaktadır. İştirak hisselerinin veya gayrimenkullerin 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 indirilebilmektedir.

İstisnanın Katma Değer Vergisi yönünden uygulamasını düzenleyen Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 10. maddesinde ise şu ifadeler yer verilmiştir:

"....."

Şu kadar ki; satış nedeniyle oluşan kazancın tamamının, teslimi takip eden hesap dönemi başından itibaren ikinci hesap dönemi sonuna kadar ödenmiş sermayeye dönüştürülmemesi halinde, satıştan doğan kazancın ödenmiş sermayeye dönüşmeyen kısmına ait katma değer vergisi, teslimin yapıldığı tarihteki katma değer vergisi nispetine göre hesaplanarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tarh edilir."

Yukarıdaki Yasa hükmü, istisnanın Katma Değer Vergisi uygulamasında bir tartışmayı beraberinde getirmektedir. Bu tartışmanın özü; vadeli satış durumu hariç, satışın yapıldığı yıl satış kazancının sermayeye eklenmemesi durumunda kurumlar vergisi istisnasından yararlanma imkanı ortadan kalkmasına rağmen; satış nedeniyle oluşan kazancın tamamının, teslimi ta-

kip eden hesap dönemi başından itibaren ikinci hesap dönemi sonuna kadar ödenmiş sermayeye dönüştürülmesi halinde katma değer vergisi istisnasından yararlanılabilecek midir?

Bu konuda iki görüş bulunmaktadır:

Birinci görüşe göre: Kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilme imkanı ortadan kalktığı anda katma değer vergisi istisnasından yararlanma imkanı da kalmaz. Zira katma değer vergisi istisnasının hareket noktası Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28/a maddesidir. KDV Kanunu'nun geçici 10. maddesinde ki ibare, vadeli satışlara ilişkin olarak düzenlenmiştir ki, bu yönüyle kurumlar vergisi istisnası ile de paralellik taşımaktadır.

İkinci görüşe göre ise; satış nedeniyle oluşan kazancın tamamının, teslimi takip eden hesap dönemi başından itibaren ikinci hesap dönemi sonuna kadar ödenmiş sermayeye dönüştürülmesi halinde KDV istisnası uygulanır. Zira KDV Kanunu'nun geçici 10. maddesi lafzen böyle bir uygulamayı gerektirmektedir. Burada sermayeye dönüşen nakdin vergilendirilmesi amaçlanmıştır. Kurumlar vergisi istisnasından yararlanma imkanı ortadan kalktığında her halükarda KDV istisnasından da yararlanılamayacağı yönündeki yorum genişletici bir yorum olup, Yasanın lafzından bu sonuca ulaşmak mümkün değildir. Böyle bir sonuç verginin yasallığı ilkesinin de ihlalidir.

1.2.3.13. İştirak Hisseleri veya Gayrimenkullerin Satışında Tapu ve Kadastro Harçları İle Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi İstisnası Uygulaması

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 kapsamın - da yapılacak tescil işlemleri tapu ve kadastro harcından, lehe alınan pa - ralar banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesnadır..."

denilmek suretiyle iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışına tapu ve kadastro harçları ile banka ve sigorta muameleleri vergisinde istisnası uygulanması getirilmiştir. Aynı istisna uygulaması bu hükümden önce uygulanmış olan K.V.K.'nun geçici 23. maddesinin (a) bendi hükmünde de öngörülmüştü.

İstisna uygulaması bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih olan 14.08.1999 tarihinden sonraki işlemler için söz konusu olacaktır. 01.01.1999-14.08.1999 tarihleri arasındaki işlemler ise K.V.K.'nun geçici 23/a hükmünün uygulamasını 31.12.1999 tarihine kadar uzatan 4387 sayılı Geçici Bütçe Kanunu'nun 5/d maddesi ve 4393 sayılı 1999 Mali Yılı Bütçe Kanunu'nun 69/h hükümleri uyarınca istisna kapsamında tutulmuştur¹⁷.

Yukarıda yer alan hüküm, damga vergisi istisnasını içermemektedir. Dolayısıyla, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28/a maddesinin uygulaması ile ilgili olarak düzenlenecek kağıtlar damga vergisine tabi bulunmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28/a maddesi ile tam mükellefiyete tabi kurumların, 1.1.1999 - 31.12.2002 tarihleri arasındaki iştirak hisseleri veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazançlarının, satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmı kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur. Vadeli satış halinde ise satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilen ve sermayeye eklenen kazançların tutarı ilgili yıl kurum kazancından indirilecektir

17- Mustafa ÖZYÜREK-Erdal SÖNMEZ-Garip AYZ, a.g.e., s.94.

Buna göre, iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışından doğan kazancın tamamının geçici 28/a maddesinde öngörülen süre içinde sermayeye ilave edilmesi halinde, tapu ve kadastro harçları ile banka ve sigorta muameleleri vergisi istisnası tam olarak uygulanabilecektir.

Kurumlar, iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışından doğan kazancın tamamını veya belirli bir kısmını sermayeye ekleyebilirler. Bu çerçevede, gayrimenkul satışına ilişkin işlemlerin tapuda yapılması sırasında satıcı kurumun, kazancın belli bir kısmını sermayeye ekleyeceğini beyan etmesi halinde istisna, sermayeye eklenecek olan kazançta isabet eden harçlar için uygulanacaktır.

Tapuda alım satımına ilişkin tescil işlemlerinin yapılmasından sonra gayrimenkulün satışından doğan kazancın, yasal süre içinde tapudaki tescil işleminde sermayeye ekleneceği beyan edilen kısmının sermayeye eklenmesi durumunda, istisnaya konu işlem gerçekleşmemiş olduğundan, daha önce alınmayan harçların ilgililerden tahsili gerekir. Bu şekilde ilgililerden tahsili gereken harçlar, istisnaya konu işlemin gerçekleşmemesinde kendisine kusur atfedilemeyecek olan alıcıdan cezasız, satıcıdan ise cezalı olarak tahsil edilir.

1.2.3.14. İstisna Uygulamasında Özellik Arzeden Durumlar

1.2.3.14.1. Grup İçi Satışlarda İstisna Uygulaması

Gayrimenkul veya iştirak hisselerinin grup içinde yer alan şirketlere satışında K.V.K.'nin geçici 28/a maddesinde öngörülen istisna hükmünden yararlanıp yararlanılmayacağı konusu tartışmalıdır.

Gayrimenkul ve iştirak hisselerinin grup içi şirketlere satışından doğan kazançların istisnadan yararlanamayacağı yönündeki düşünce Kanun'un konuluş amacını dayanak göstermektedir. Bu görüşü savunanlara göre, is-

tisnayı öngören Kanun maddesi, tam mükellef kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkan sağlamak amacıyla getirilmiştir. İstisnanın Kanun'a eklendiği hükümlerin ilk gerekçelerinde; "*Geçmişte finansmanını geniş ölçüde yabancı kaynaklara dayandırmış olan çoğu şirketlerin yükselen faiz hadleri ve artan öz kaynak açıkları sonucu kara geçemedikleri, oto finansman yaratamadıkları ve borç ödeme gücü kazanamadıkları, temettü dağıtamadıklarından ortakların ilgisini kaybettikleri ve sermaye piyasasının gelişmesini olumsuz yönde etkiledikleri, sonuçta devlete ve bankalara olan borçlarını ödeyemez duruma düşmekle bankacılık sektörünün yanında devlet hazinesinin de zarar göreceği muhakkak olduğundan; bu şirketlerin milli ekonomi üzerindeki yükünü kaldırıp ekonomiye faydalı hale getirilmesi ve ekonomik tıkanıklığın giderilmesi amacıyla*" istisnanın getirildiği ifade edilmiştir.

Sözü edilen maddenin gerekçesinden de anlaşılacağı üzere, istisna, tam mükellef kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkan sağlamak amacıyla getirilmiştir. Böylece, kurumların iştirak hisseleriyle gayrimenkullerinin satışı suretiyle bağlı değerlerin çözümü ve oluşan çözülmüş kaynakların, kurumların ticari faaliyetlerinde kullanılması ve dolayısıyla kurumların borçlanma yoluna gitmeden kendi öz kaynakları ile ticari faaliyetlerini devam ettirebilmesi ve mali yapılarının güçlendirilmesi amaçlanmıştır.

İştirak hisseleri ve gayrimenkullerin grup içi şirketlere satışından doğan kazancın yukarıda ifade edilen gerekçeye uymayacağı ve Kanun hükmünün getiriliş amacını gerçekleştiremeyeceği düşüncesi ile grup içi satışlarda istisna hükmünden yararlanılamayacağı ileri sürülmüştür.

Karşı görüşü savunanlar ise, istisna hükmünün grup içi satışlarda uygulanamayacağı yönünde Yasa hükmünde açık bir belirleme yapılmadığını,

vergi hukukunda Yasa’da açık bir hüküm olmaksızın genişletici yorum yapılarak vergilemenin sınırlarının genişletilemeyeceğini, ayrı ayrı tüzel kişi liğe sahip şirketler arasındaki alım satım işlemlerinin muvazaa tespit edilmedikçe vergisel sonuç doğuracak şekilde eleştiri konusu yapılamayacağını, dolayısıyla gayrimenkul ve iştirak hisselerinin grup içi şirketlere satışında K.V.K.’nin geçici 28/a hükmünde yer alan istisnadan yararlanılabileceğini ileri sürmüşlerdir.

Kurumlar vergisi istisnasının eleştiri konusu yapıldığı ihtilaflara ilişkin olarak Danıştay 4. Daire’si tarafından verilen son kararlarda grup içi satışlarda da istisna uygulamasının geçerli olduğu yönünde içtihat oluşmaya başladığını söyleyebiliriz. Ancak istisna uygulamasının katma değer vergisi boyutunu karara bağlayan 11. Daire kararları ise grup içi satışlarda istisnanın uygulanamayacağı yönündedir ki bu noktada Danıştay’ın iki ayrı vergi konusunda çelişkiye düştüğü görülmektedir.

Uygulamacılara fikir verebilmek amacıyla konuya ilişkin olarak Danıştay tarafından verilen kararların özetlerine aşağıda yer verilmiştir:

1. "Aynı gruba veya holdinge dahil şirketler arasında yapılan taşınmaz ve iştirak hissesi satışına ilişkin kazançlar söz konusu istisna dışında kalmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun geçici 10. maddesinde; tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin 1987, 1988, 1989 yıllarında satışından doğan kazançların tamamının satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilmesi anonim şirketler yönünden sermaye artırımı nedeniyle çıkarılacak hisse senetlerinin nama yazılı olması ve en geç altı ay içinde borsaya kote ettirilmesi şartıyla sermayeye ilave edilen bu kazançların kurumlar vergisinden müstesna olduğu kurala bağlanmıştır.

Bu düzenlemenin ilk şekli olan ve Kurumlar Vergisi Kanunu'na 2970 sayılı Yasanın 6. maddesi ile eklenen maddenin gerekçesinde. "...tam mükellef kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkan sağlamak amacıyla bu düzenlemeye gidildiği..." belirtilmiş, bu hükümde değişiklik yapılmasına ilişkin ve olay tarihinde yürürlükte olan 3332 sayılı Yasanın genel gerekçesinde ise, "...geçmişte finansmanını geniş ölçüde yabancı kaynaklara dayandırmış olan çoğu şirketlerin yükselen faiz hadleri ve artan özkaynak açıkları sonucu kara geçemedikleri, otofinansman yaratmadıkları ve borç ödeme gücü kazanamadıkları, temettü dağıtamadıklarından ortakların alakasını kaybettikleri ve sermaye piyasasının gelişmesini olumsuz yönde etkiledikleri, sonuçta devlete ve bankalara olan borçlarını ödeyemez duruma düşmekle bankacılık sektörünün yanında devlet hazinesinin de zarar göreceği muhakkak olduğundan; bu şirketlerin milli ekonomi üzerindeki yükünü kaldırıp ekonomiye faydalı hale getirilmesi ve ekonomik tıkanıklığın giderilmesi amacıyla bu tasarının..." hazırlandığı açıklanmıştır

Sözü edilen gerekçelerden de anlaşılacağı üzere istisna; tam mükellef kurumların aktiflerinde bulunan taşınmaz ve iştirak hissesi gibi atıl kalmış bağlı değerlerinin enflasyonist ortamda kazandıkları değerlerin işletmeye kazandırılmasına imkan sağlamak, böylece kurumların iştirak hisseleriyle gayrimenkullerinin satışı suretiyle sağlanan kaynakların, ticari faaliyetlerinde kullanılması ve dolayısıyla faaliyetlerinin, borçlanma yoluna gidilmeden özkaynaklarla devam ettirilebilmesi ve mali yapısının güçlendirilmesi amacıyla öngörülmüştür.

.....

....anılan düzenlemenin, aynı gruba dahil veya aralarında yakın ilişki bulunan şirketlerin ellerindeki gayrimenkullerin birinden alınıp diğerine satılması halinde doğan kazancın vergi dışı tutulmasına cevaz verdiği de ka-

bul edilemez. Kanunun ne lafzının, ne de amacının böyle bir yoruma olanak tanıdığına kabulü mümkün olmadığından, maddeye şeklen uygun kayıt ve düzenlemelerle 15 milyar liralık bir meblağın vergiden müstesna tutulması suretiyle kurumlar vergisi matrahının azaltıldığı anlaşıldığından, tarhiyatı kaldıran Vergi Mahkemesi direnme kararında yasaya uygunluk görülmemiştir..." (Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı, 06.12.1996 tarih, E. No: 1996/320, K. No: 1996/410)¹⁸.

2. "... şirketin aktifine kayıtlı olan Tıp Merkezi ve Tatil Köyü satışından elde edilen kazancın sermayeye ilavesi nedeniyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 23/a maddesi uyarınca istisnadan yararlandığı, ancak satışın aynı şirketler grubuna dahil bir şirkete yapılması, satılan bazı bölümlerin gayrimenkul kapsamında bulunmaması ve iki tam yıl şirket aktifinde yer almaması ve Tıp Merkezi satışından zarar edilmesi nedeniyle sözü edilen istisnadan faydalanılamayacağı ileri sürülerek hesaplanan matrah üzerinden ilgili yılda kazanç yetersizliği nedeniyle yararlanılamayan yatırım indirimi tutarı dikkate alınarak ikmalen gelir (stopaj) vergisi salınmış, ağır kusur cezası kesilmiştir. Vergi mahkemesi kararıyla; Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 23/a maddesiyle getirilen istisnanın amacının, tam mükellef kurumların aktifinde kayıtlı taşınmaz gibi bağlı değerlerin enflasyon nedeniyle de olsa kazandıkları değer ticari faaliyette kullanılmasını sağlamak suretiyle borçlanma yoluna gidilmeden özkaynak yaratarak mali yapının güçlendirilmesini sağlamak olduğu, böyle bir düzenlemede aynı grup içindeki şirketleri ayrı düşürmenin haksız rekabete yol açacağı ve Yasası genellik ilkesine aykırı olacağına...oybirliğiyle..." (Danıştay 4. D.'nin 29.05.2000 tarih, E. No: 1999/4334, K. No: 2000/2386 Sayılı Kararı)¹⁹.

18- Şükrü KIZILOĞLU, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Yaklaşım Yayınları, Ankara 1998, s. 549-551.

19- Şükrü KIZILOĞLU, Grup Şirketlerde Gayrimenkul Satışının İstisnadan Yararlanacağı, Yaklaşım, Sayı 93, Eylül 2000, s. 46.

3. "... aynı gruba dahil sermaye şirketlerinin kendi aralarında yaptıkları iştirakler veya gayrimenkul satışında gerçek anlamda bir kaynak aktarı - mu dolayısıyla finansman sıkıntısının giderilmesi söz konusu olamayaca - ğından, bu şekilde gerçekleşen satışlar bakımından istisna hükmünün uy - gulanması mümkün değildir

Olayda da gerek yükümlü şirketin gerekse yükümlü şirketten gayrimen - kulleri satın alan (...) şirketlerin sermayesinin tamamına yakın kısmının (...) Holding A.Ş.'ye ait olduğu, böylece aynı grup içinde yer aldıkları anlaşılmaktadır.

Bu durumda anulan düzenleme ile aralarında yakın sermaye ilişkisi bulu - nan şirketlerin aktiflerinde yer alan gayrimenkulleri birbirlerine satmak suretiyle elde ettikleri kazancın vergi dışında tutulmasına cevaz verdiği kabul edilemeyeceğinden, yükümlü şirketin gayrimenkul satışından elde ettiği kazancın vergiden müstesna olduğu gerekçesiyle cezalı tarhiyatı kal - dıran mahkeme kararında yasal isabet bulunmamaktadır." (Danıştay 11. D.'nin 13.06.2000 tarih, E. No: 2000/1339, K. No: 2000/2749 Sayılı Ka - rarı)⁰.

4. "... satış işlemlerinde muvazaa olduğu kanıtlanmadıkça, iştirak hisse - lerinin aynı gruba dahil şirketler arasında satışa konu edilmesi KVK'nun geçici 23. maddesinde öngörülen kurumlar vergisi istisnasından yarar - lanmaya engel teşkil etmez..." (Danıştay 4. D.'nin 14.06.2000 tarih, E. No: 2000/2296, K. No: 2000/2806 Sayılı Kararı).

1.2.3.14.2. Şirket Birleşmelerinde İstisna Uygulaması

Şirket birleşmelerinde, istisnanın uygulaması konusunda satışı gerçekleştiren gayrimenkul veya iştirak hissesinin asgari iki yıl elde tutma şartının

20- Şükrü KIZILOĞLU, a.g.m., s. 46-47.

ne zaman başlayacağı hususu geçmişte tartışma konusu olmuştur. Maliye Bakanlığı konuya ilişkin olarak verdiği özetlerde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 37 ve 38. maddesi kapsamında yapılan ve devir mahiyetinde bulunan birleşmelerde, gayrimenkul veya iştirak hissesini devralan şirketin bu kıymetleri elde tutma süresinin devralınan şirkette geçen süreyi de kapsayacak şekilde dikkate alınacağını belirtmiştir

Şirketlerin kül halinde devrolunmasını, devrolan şirketlerde gayrimenkul veya iştirak hisselerine sahip olunan sürenin de devrolunduğu şeklinde anlamak gerekmektedir.

1. *"Devir işlemi sonucunda devrolan şirketten intikal eden gayrimenkul ve iştirak hisselerinin bazılarının elden çıkarılmasında KVK'nın Geçici 23/a maddesinde yer alan istisna ile GVK'nın 38. Maddesindeki maliyet artışı uygulamalarında elden çıkarılan iktisadi kıymetlerin "iki tam yıl aktifte yer alma" şartının sağlanmasında devrolunan kurumda geçen süre dikkate alınacaktır.*

.....

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 36. maddesinde, bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesinin, birleşme sebebiyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmünde olduğu, 37. maddesinde de birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni ve ya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması, münfesihi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin birleşilen (devralan) kurum tarafından kül halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi suretiyle gerçekleşen birleşmelerin devir sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlerden de anlaşılacağı üzere bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme sebebiyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmünde olurken devirde aynı durum söz konusu değildir.

Bu durumda, (.....) Denizcilik ve Ticaret A.Ş.,Kağıt Sanayi ve Ticaret A.Ş., Gıda Sanayi ve Dış Ticaret A.Ş. ve Yapı Endüstri ve Ticaret A.Ş.'lerinEndüstri Holding A.Ş. birleşmesinin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde yazılı şartlar dahilinde gerçekleşmesi halinde, yazıda sözü edilen gayrimenkul ve iştirak hisselerinin devralınan şirketlerin bilançosunun aktifine kaydedildiği tarih ile (....) Endüstri Holding A.Ş. tarafından satışın yapıldığı tarih arasında en az iki tam yıllık bir süre geçmesi ve bu gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından sağlanan kazancın aynı yıl sermayeye eklenmesi şartıyla kurumlar vergisinden müstesna tutulması mümkündür. Vergiden müstesna tutulan bu kazançlar üzerinden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 9. Maddesinin 6 numaralı bendinin (b) alt bendine göre %10 oranında tevkifat yapılacaktır. Birleşmenin, Kurumlar Vergisi kanunu'nun devir hükümlerine göre yapılması halinde, gayrimenkul ve iştirak hisselerinin devrolunan (münfesih kurum) kurumda kayıtlı olduğu süre dikkate alınmayacaktır. Öte yandan Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinin son fıkrasına göre, "maliyet artışı" uygulamasında da yukarıdaki açıklamalar geçerlidir." (Maliye Bakanlığı Özelgesi, 28.05.1998 tarih, Sayı: B.07.0.GEL.0.49/4911-94/19994)²¹

2. "... Devir hükmündeki birleşmelerde, devrolan kurumun aktifinde kayıtlı gayrimenkulün aktifinde kayıtlı olduğu tarih ile devralan kurum tarafından satışının yapıldığı tarih arasında iki tam yıl geçmiş olması ve gayrimenkulün satışından sağlanan kazancın aynı yıl sermayeye eklenmesi halinde kurumlar vergisinden müstesna tutulması mümkündür." (Maliye Bakanlığı Özelgesi, 09.05.1997 tarih, Sayı: B.07.0.GEL.0.51/5111-44/19341)²²

21- Şükrü KIZILOL, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Yaklaşım Yayınları, Ankara 2000, s. 505-506.

22- Şükrü KIZILOL, a.g.e., 2000, s. 508-509.

... Yazınızda, 1996 yılı faaliyetlerinin zararlarla sonuçlanması nedeniyle aynı yıl iştirak hissesi satışından elde edilen 50.000.000.000 TL'lık kazanç dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 23. Maddesinin (a) bendinde yer alan istisnadan yararlanılamadığı, ancak bu tutarın 1997 yılı kazancından indirilmesi suretiyle istisnanın uygulandığı ve 1997 yılında da indirim ve istisnalar sonucu matrah oluşmadığı belirtilerek sözü edilen istisna tutarı üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b maddesi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı hususu sorulmaktadır.

.....

Olayda, istisna kazanç 1996 yılında elde edilmiş, ancak aynı yıl zarar edildiğinden 1997 yılına ait beyannamede indirim konusu yapılabilmektedir.

Bu durumda, söz konusu kazanç üzerinden istisnanın uygulandığı 1997 yılında %10 oranında tevkifat yapılması ve 20.05.1998 tarihine kadar verilecek muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir..."(Maliye Bakanlığı Özelgesi, 28.04.1998 tarih, Sayı: B.07.0.GEL.0.51/5111-57)²⁵.

İkinci Görüş: İstisnadan yararlanıldığında mali karın bulunup bulunmadığına bakılmaksızın stopaj yapılır

Gereğesi : Gerek Gelir Vergisi Kanunu'nda, gerek Kurumlar Vergisi Kanunu'nda bu yönde açık bir hüküm yer almamakla birlikte, görüşün hareket noktasını, istisna tutarı kadar stopaj matrahı olması gerektiği oluşturmaktadır. Bu görüşü savunanlara göre, istisnanın zarar artırıcı etki yaptığı dönemde stopaja tabi tutulmaması halinde, sonraki yıllarda da stopaj yapılması mümkün değildir Çünkü zarar ortaya çıktıktan sonra, kaynağına bakılmaksızın zarardır ve zarar tutarı üzerinden hiçbir şekilde stopaj yapıl

25- Şükri KIZILOĞLU, a.g.e. 2000, s. 257-258

masına imkan yoktur Bu nedenle, satışın yapıldığı yıl yararlanılıp yararlanılmadığına bakılmaksızın, istisna kazanç üzerinden stopaj yapılması gerekir²⁶.

Konuya ilişkin olarak Danıştay tarafından verilen kararlarda, istisnanın zarar artırıcı etki yaptığı durumlarda da stopaj yapılması gerektiği yönünde içtihat oluştuğu söylenebilir.

1. "Gayrimenkul satış kazancının kurumlar vergisinden istisna tutulmuş olması nedeniyle yapılması zorunlu olan tevkifatı kurumun karlı veya zararlı olmasına bağlamak mümkün değildir. Kurumlar vergisi matrahı mali bilançoya göre yapılır. Bu nedenle de kurumun işlemlerini zararlı kapatmış olması gelir vergisi tevkifatı yapılmasına engel oluşturmaz."(Danıştay 4. D.'nin 25.01.2000 tarih, E. No: 1999/732, K. No: 2000/177 sayılı Kararı)²⁷.

2. "... Mali bilanço yönünden zararlı bulunan kurumun zarar tutarı, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin 17. bendi uyarınca yaptığı indirim nedeniyle bu kadar artmıştır. Mali bilançonun zararını teşkil eden söz konusu tutar, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin 7 numaralı bendi uyarınca müteakip dönem kurum kazancının tespitinde nazara alınmak suretiyle giderilecektir. Bu husus söz konusu kazançlar üzerinden yapılan gelir vergisi tevkifatının mali bilanço ile ilgilendirilmeden yapılmasını ve elde edildiği yılda vergilendirilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu haliyle uyumsuzluk konusu kazancın, kurumlar vergisinden istisna edilmesi nedeniyle yapılması zorunlu olan vergi tevkifatının şirketin karlı veya zararlı olması ile bir ilgisi bulunmamaktadır. Davacının söz konusu vergilemenin mali bilançonun karlı olacağı döneme kadar yapılamayacağı yönündeki iddiası, açıklanan kanun hükümleri karşısında, vergilemeyi ku-

26- Recep BIYIK - Aydın KIRATLI, a.g.e., s. 337.

27- Yaklaşım, Sayı 93, Eylül 2000, s. 268.

surlandırarak nitelikte değildir. Gelir vergisi tevkifatının dağıtılması mümkün bir gelirin bulunması şartına bağlı olduğu, mali bilançonun zararlı olması halinde sözü edilen gelirler üzerinden vergi tevkifatı yapılmayacağı görüşüyle terkinine karar verilmesinde isabet görülmemiştir." (Danıştay 4. D.'nin 19.12.1994 tarih, E. No: 1993/4192, K. No: 1994/6070 sayılı Kararı)⁸.

1.2.3.14.4. İştirak Hisseleri veya Gayrimenkullerin Satışından Doğan Kazançlara İlişkin İstisna Uygulamasında Kooperatiflerin Durumu

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na ya da özel kanunlara göre kurulan kooperatifler, ortağın sahip olabileceği en fazla pay tutarı dikkate alınmaksızın iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışından doğan kazanç istisnasından yararlanabilirler Ancak kooperatiflerde istisnanın uygulanabilmesi için;

- İştirak hisseleri ile gayrimenkullerin satışından doğan kazancın özel bir fon hesabında tutulması,
 - Fonda tutulan kazancın, ortaklara dağıtılmayarak sadece kooperatifin amaçlarının gerçekleştirilmesinde kullanılması,
- zorunludur.

Konut veya işyeri yapı kooperatiflerinde kooperatifin amacı üyelerini bir konut veya işyeri sahibi yapmaktır. Bu amaçla kooperatiflerin sahip oldukları arsaların müteahhitlere kat karşılığı verilmesi halinde, ortakların her biri konut veya işyeri sahibi olacağı dikkate alınarak, kooperatiflerin amacının gerçekleşmiş olduğundan hareketle, müteahhitlere kat karşılığı devrinden doğan kazancın kurumlar vergisinden müstesna tutulması Maliye Bakanlığı'nca kabul edilmiştir

28- Recep BIYIK - Aydın KIRATLI, a.g.e., s. 341.

İstisna uygulaması bakımından ortakların bir veya birden fazla konut veya işyeri sahibi olmasının önemi yoktur Kooperatif amaçlarının gerçekleşmesinden sonra kalan arsa ve/veya konutların elden çıkarılması halinde de istisnanın uygulanması mümkündür Bu durumda da yukarıda ifade edilen şekilde doğan kazancın özel bir fon hesabında gösterilmesi ve ortaklara dağıtılmaması, kooperatif amaçları doğrultusunda kullanılması gerekir Kooperatiflerin amaçlarını gerçekleştirilmeyip tasfiyeye gidilmesi halinde, iştirak hisseleri ve gayrimenkullerin satışından sağlanan kazançların tasfiye dönemi karı olarak vergilendirilmesi gerekir²⁹.

1.2.3.14.5. Satış Bedelinin Döviz Cinsinden Belirlenmesi Halinde Kur Farklarının Durumu

Maliye Bakanlığı'na konuya ilişkin olarak verilen bir özelge, gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satış bedellerinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkacak kur farklarının istisna kapsamında değerlendirilmesi gerektiği yönündedir.

"İştirak hisselerinin satışı nedeniyle doğan döviz cinsinden alacağın tahsil tarihine kadar oluşan ve vade farkı niteliğinde bulunan kur farkları da 31.12.1998 tarihine kadar tahsil edilerek sermayeye ilave edilmesi şartıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 23. maddesindeki istisnadan yararlanacaktır

Olayda, şirketinizin inşaat taahhüt işleri ile iştirak ettiği belirtilerek, aktifinizde uzun yıllardan beri yer alan iştirak hisselerinin bir kısmının peşin, bir kısmının ise vade tarihi 1998 yılı içinde dolmak üzere dövize dayalı emre muharrer senet karşılığında satıldığı belirtilerek bu senetlerin tahsilinde doğan kur farklarının da sermayeye ilavesi halinde kurumlar vergisinden müstesna tutulup tutulmayacağı sorulmaktadır.

29- Recep BIYIK - Aydın KIRATLI, a.g.e., s. 343.

... şirketinizin aktifinde en az iki tam yıl süre ile yer almak şartıyla iştirak hisselerinin 31 Aralık 1998 tarihine kadar satışı ve bu satıştan doğan kazançların 51. Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde açıklanan sürede sermayeye ilave edilmesi halinde, sermayeye ilave edilen bu kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır. Satış nedeniyle doğan döviz cinsinden alacağın tahsil tarihine kadar oluşan ve vade farkı niteliğinde bulunan kur farkları da 31.12.1998 tarihine kadar tahsil edilerek sermayeye ilave edilmesi şartıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yukarıda belirtilen geçici 23. maddesindeki istisnadan yararlanacaktır." (Maliye Bakanlığı Özelgesi, 16.11.1998 tarih, Sayı: B.07.O.GEL..0.50/5011-147/41370)³⁰.

1.2.3.14.6. İştirak Hissesi veya Gayrimenkulün Satışından Sonra Aynı Nitelikli Bir Kıymet İktisabının İstisna Uygulamasına Etkisi

Gayrimenkul veya iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi, tam mükellef kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkan sağlamak amacıyla getirilmiştir. İstisnanın Kanun'a eklendiği hükümlerin ilk gerekçelerinde; "geçmişte finansmanını geniş ölçüde yabancı kaynaklara dayandırmış olan çoğu şirketlerin yükselen faiz hadleri ve artan özkaynak açıkları sonucu kara geçemedikleri, otofinansman yaratamadıkları ve borç ödeme gücü kazanamadıkları, temettü dağıtamadıklarından ortakların ilgisini kaybettikleri ve sermaye piyasasının gelişmesini olumsuz yönde etkiledikleri, sonuçta devlete ve bankalara olan borçlarını ödeyemez duruma düşmekle bankacılık sektörünün yanında devlet hazinesinin de zarar göreceği muhakkak olduğundan; bu şirketlerin milli ekonomi üzerindeki yükünü kaldırıp ekonomiye faydalı hale getirilmesi ve ekonomik tıkanıklığın giderilmesi amacıyla" istisnanın getirildiği ifade edilmiştir.

30- Şükrü KIZILOĞLU, a.g.e. 2000, s. 499.

Sözü edilen maddenin gerekçesinden de anlaşılacağı üzere, istisna, tam mükellef kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkan sağlamak amacıyla getirilmiştir. Böylece, kurumların iştirak hisseleriyle gayrimenkullerinin satışı suretiyle bağlı değerlerin çözümü ve oluşan çözülmüş kaynakların, kurumların ticari faaliyetlerinde kullanılması ve dolayısıyla kurumların borçlanma yoluna gitmeden kendi özkaynakları ile ticari faaliyetlerini devam ettirebilmesi ve mali yapılarının güçlendirilmesi amaçlanmıştır.

İştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışının akabinde aynı nitelikte kıymet iktisabı, kanaatimizce, istisnanın öngördüğü amaçları gerçekleştirilmeye yönelik olamayacağı gibi istisnayı öngören Yasa maddelerinin gerekçelerine de açıkça aykırılık teşkil etmektedir. Bu itibarla gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından sonra şirketin aynı nitelikte kıymetler iktisap etmesi durumunda, satış kazancının artık istisnadan yararlanamayacağı yönündeki eleştiriler yasanın getiriliş amacı çerçevesinde yerinde olacaktır. Bu noktada, satışın gerçekleştirilmesinden sonra ne kadar bir süre içinde aynı nitelikte kıymet iktisabının istisnayı kaldıracağı gündeme gelmektedir. Örneğin, aynı hesap dönemi veya takip eden hesap dönemi sonuna kadar aynı nitelikli kıymet iktisabı ile üç veya dört hesap dönemi sonra bu nitelikte bir kıymet iktisabı geriye dönük bir eleştiriyi aynı kuvvetle gündeme getirebilir mi? Burada, istisna kapsamında değerlendirilmiş olan iştirak hissesi veya gayrimenkul satışından sonra, üç veya dört hesap dönemi sonrası gibi uzun süre geçtikten sonra aynı nitelikte kıymet iktisap edilmesi durumunda, geriye dönük eleştiri konusu yapmanın yerinde olmayacağı kanaatindeyiz. Zira böyle bir durumda, geçmişte gerçekleşen satışlardan elde edilen fonların işletmenin asli fonksiyonlarını yerine getirmeye yönelik olarak artık işletme içinde çözüldüğü ve izinin takibinin mümkün olmadığı bir niteliğe dönüştüğü düşüncesindeyiz. Ancak bu yöndeki kanaatimiz tamamen normal faaliyetlerini hiçbir aksatmaya uğratmadan devam ettiren mükellefler içindir. Faaliyetlerini tamamen

veya çoğunlukla durdurmuş bulunan mükellefler için geçmişte istisna kapsamında değerlendirilen gayrimenkul ve iştirak hissesi satışlarından elde edilen fonların ileri tarihte yeni iktisadi kıymetlerin iktisabında kullandığı ortaya konulabiliyorsa bu noktada geçmişte yararlanılan istisnanın geçerli olmayacağı yönündeki eleştirinin zamanaşımı süresi içinde yapılması mümkün olabilecektir. Netice itibariyle böyle durumlarda her mükellef nezdinde ayrı ayrı tespitler yapılarak sonuca ulaşmak gerekir.

Öte yandan anılan istisnanın 3824 sayılı Kanun'la K.VK.'nin 8. maddesine eklenen 18 numaralı bent hükmünde önceki istisna hükümlerinde olmayan "... satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci yılın sonuna kadar iştirak hissesi veya aynı mahiyette gayrimenkul satın alınması halinde, daha önce kurumlar vergisinden müstesna tutulan kazanç dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler yönünden vergi ziyayı meydana gelmiş sayılır..." yönündeki hükmün istisna uygulamasını devam ettiren müteakip geçici maddelerde bulunmadığı; dolayısıyla, Yasa koyucunun istisnadan yararlanıldıktan sonra aynı nitelikte iştirak hissesi veya gayrimenkul alımının yararlanılan istisnayı ortadan kaldıracağı yönündeki hükme sonraki geçici maddelerde yer vermeyerek konuyu açıklığa kavuşturduğu, bu itibarla istisnadan yararlanıldıktan sonra aynı nitelikte iştirak hissesi veya gayrimenkul iktisap edilmesinin anılan istisnadan yararlanmayı engellemeyeceği yönünde görüşler de bulunmaktadır.

Konuya ilişkin olarak Danıştay tarafından verilen bazı kararlar uygulamalara fikir verebilmek amacıyla özet olarak aşağıya alınmıştır:

1. "... Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 10. maddesi hükmünün, ortakları aynı olan ya da sermaye ilişkisi bulunan şirketlerin, taşınmazları birbirlerine satmalarından doğan kazançları yine aynı şirketler grubuna bağlı bir şirketin hisse senedinin alımında kullanması halinde söz konusu değer farkının da vergi dışı tutulmasına olanak sağlamasını kabul etmedi -

ği, Kanunu ne lafzının ne de amacının böyle bir yönüne olanak tanıdığı -
nın kabulünün mümkün olmadığı, bu bakımdan ayrı tüzel kişiliğe sahip
olan davacı şirketin sahibi olduğu taşınmazı satarak elde ettiği değer ar -
tışı ile kendi mali yapısını güçlendirmek ve finansman sorunlarını çözmek
yerine, bu kazancı aynı gruba dahil başka bir şirketin hisse senedini al -
makta kullanması anılan istisnadan yararlanılmasını mümkün kılmayaca -
ğı,..."(Danıştay 11. D.'nin 12.03.1997 tarih, E. No: 1996/7273, K. No:
1997/883 Kararı)³¹.

2. "... Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 10. maddesinde "Tam mükel -
lefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin 1987,
1988, 1989 yıllarında satışından doğan kazançların tamamının satışın ya -
pıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilmesi, anonim şirketler yönün -
den sermaye artırımı nedeniyle çıkarılacak hisse senetlerinin nama yazılı
olması ve en geç altı ay içinde borsaya kote ettirilmesi şartıyla sermaye -
ye ilave edilen bu kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır." denil -
mektedir.

Kanun maddesinin ilk olarak düzenlendiği 2970 Sayılı Kanun gerekçesin -
de "tam mükellef kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde
daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkan sağlamak amacıyla bu düzen -
lemeye gidildiği..." belirtilmiş, bu hükümde değişiklik yapılmasına ilişkin
ve olay tarihinde yürürlükte olan 3332 sayılı Yasanın genel gerekçesinde
ise, "geçmişte finansmanını geniş ölçüde yabancı kaynaklara dayandırmış
olan çoğu şirketlerin yükselen faiz hadleri ve artan özkaynak açıkları so -
nucu kara geçemedikleri, otofinansman yaratmadıkları ve borç ödeme gü -
cü kazanamadıkları, temettü dağıtamadıklarından ortakların alakasını
kaybettikleri ve sermaye piyasasının gelişmesini olumsuz yönde etkiledik -
leri, sonuçta devlete ve bankalara olan borçlarını ödeyemez duruma düş -

31- Şükrü KIZILOĞLU, a.g.e.1998, s. 544-545.

mekle bankacılık sektörünün yanında devlet hazinesinin de zarar göreceği muhakkak olduğundan; bu şirketlerin milli ekonomi üzerindeki yükünü kaldırıp ekonomiye faydalı hale getirilmesi ve ekonomik tıkanıklığın giderilmesi amacıyla bu tasarının hazırlandığı" açıklanmıştır.

Sözü edilen maddenin gerekçesinden de anlaşılacağı üzere, istisna, tam mükellef kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkan sağlamak amacıyla getirilmiştir. Böylece, kurumların iştirak hisseleriyle gayrimenkullerinin satışı suretiyle bağlı değerlerin çözümü ve oluşan çözülmüş kaynakların, kurumların ticari faaliyetlerinde kullanılması ve dolayısıyla kurumların borçlanma yoluna gitmeden kendi özkaynakları ile ticari faaliyetlerini devam ettirebilmesi ve mali yapılarının güçlendirilmesi amaçlanmıştır.

.....

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 10. maddesi hükmünün ortakları aynı olan ya da sermaye ilişkisi bulunan şirketlerin, gayrimenkullerinin bir birlerine satışından doğan kazancın yine aynı gruptan gayrimenkul alımında kullanılması halinde söz konusu değer farkının da vergi dışı tutulmasına cevaz verdiği kabul edilemez. Kanunun ne lafzının, ne de amacının böyle bir yoruma olanak tanıdığıın kabulü mümkün değildir. Bu bakımdan, her biri ayrı tüzel kişiliğe sahip olan şirketlerin ellerindeki gayrimenkullerini satarak elde ettikleri değer artışı ile kendi mali yapılarını güçlendirmek ve finansman sorunlarını çözmek yerine, bu kazancı aynı gruba dahil diğer şirketlerden gayrimenkul almak suretiyle intikal ettirmeleri halinde, kanunda öngörülen şekil şartlar yerine getirilmiş olsa dahi anılan istisnadan yararlanmak mümkün görülmemiştir..." (Danıştay 4. D.'nin 04.10.1994 tarih, E. No: 1993/5241, K. No: 1994/4562 Sayılı Kararı)³².

32- Şükrü KIZILOĞLU, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Yaklaşım Yayınları, Ankara 1996, s. 546-548.

1.2.3.14.7. İcra Yoluyla Satışı Gerçekleştirilen İştirak Hisseleri veya Gayrimenkullerden Elde Edilen Kazançlarda İstisna Uygulaması

İlk kez 1984 hesap döneminden itibaren uygulamaya giren ve bu güne kadar çeşitli maddelerde düzenlenmiş bulunan iştirak hisseleri veya gayrimenkul satış kazançlarına istisna uygulaması, niteliği itibariyle mükelleflerin kendi iradeleri ile gerçekleşen ve şirket yönetim organlarının uygulamaya ilişkin olarak Kanun'da yer alan prosedürleri gerçekleştirmesi suretiyle uygulanabilen bir istisnadır. Bu niteliği ile mükelleflerin kendi iradeleri dışında icra yoluyla satışı gerçekleştirilen iştirak hisseleri veya gayrimenkullerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği kanaatindeyiz.

Aşağıda yer verdiğimiz Danıştay Dördüncü Dairesi kararı da bu yöndedir.

"... dosya içeriğinden, şirketin 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 23. maddesinin (a) bendinde "01.01.1994 - 31.12.1998 tarihleri arasında uygulanmak üzere tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazancın, satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmı kurumlar vergisinden müstesnadır..." hükmü uyarınca, aktifinde kayıtlı gayrimenkulün kredi borçlarından dolayı icra yoluyla satılması sonucu elde edilen kazancı şirket sermayesine eklenmesi hususunda yönetim kurulunca karar alınarak, ihtirazi kayıtla kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği anlaşılmakta ise de, satışın şirketin iradesi dışında kredi borcu nedeniyle icra yoluyla yapılması karşısında, söz konusu kazanç şirket sermayesine eklenemeyeceğinden, istisnadan yararlanmasının da mümkün olmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar vermiştir. Davacı şirket ilgili yasa hükmü uyarınca istisnadan yararlandırılması gerektiğini ileri sürmekte ve kararın bozulmasını istemektedir.

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.

Bu nedenle temyiz isteminin reddine, oybirliğiyle karar verildi." (Danıştay 4. D.'nin 29.05.1998 tarih, E. No: 1997/2540, K. No: 1998/2301 sayılı Kararı)³³.

1.2.3.14.8. Bir Arsa Üzerindeki Fabrika Binası ve Bu Bina ve Arsadaki Sökülmesi Mümkün Olmayan Tesisatla Birlikte Satıldığında Satış Kararının Tümü İstisnaya Konu Edilebilir mi ?

Konuya ilişkin 6.11.1995 tarih ve 61666 sayılı Bakanlık muktezasında şu görüşlere yer verilmiştir:

"Medeni Kanun'un 619. maddesinde yer alan "Bir şeye malik olan kimse, o şeyin bütün mütemmim cüzülerine de malik olur. Mahalli örfe göre bir şeyin esaslı bir unsurunu teşkil eden, o şey telef veya tahrip yahut tağyir edilmedikçe ondan ayrılması kabil olmayan cüzüler o şeyin mütemmim cüzüleridir" hükmü, makinalar açısından değerlendirildiğinde, sökülmesi gerektiği zaman bina tahrip veya zarar görecektir veya bina ile birlikte bir bütün oluşturan ve birbirinden ayrılmaları halinde istenilen faydayı sağlamayacak durumda olan makinaların binanın mütemmim cüzü olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Buna örnek olarak da transformatörler, kazanlar, zemine rapdedilen tribünler sayılmıştır.

Yazınızda da belirtildiği üzere, çimento fabrikaları binasını oluşturan döner fırın, konkasörler, fırın, silolar ve stokerler sabit istihsal vasıtaları olup, bunların bütünden ayrılmaları halinde tek başına bir şey ifade etme -

33- Şükrü KIZILOĞLU, a.g.e. 2000, s. 501.

yecekleri ve fabrikanın telef, tahrip ve tağyir olacağı açıktır. Dolayısıyla; çimento fabrikasını oluşturan bu unsurların fabrika binasının mütemmim cüzüleri, diğer bir ifade ile gayrimenkul hükmünde olduğunun kabulü gerekir.

Bu nedenle, grubunuza dahil, şirketlerin çimento fabrikalarının bazıları -nın satışından sağlanan kazancın Kurumlar Vergisi Kanunu'nun /23/a) maddesindeki esaslar çerçevesinde elde edildiği yılda sermayeye eklenen kısmının da kurumlar vergisinden müstesna tutulması gerekir..."

Bu görüşler, geçici 10, geçici 18 ve 8/18 inci maddelerin uygulanmasında da benimsenmekteydi³⁴.

1.2.3.14.9. Aktife Dahil Arsa Üzerine İnşa Edilen Bir Binanın Satılması Halinde İki Tam Yıllık Sürenin Başlangıcı

Aktife dahil arsa üzerine inşa edilen bir binanın satılması halinde istisna uygulamasında dikkate edilecek husus, satılan binanın iki yıl süre ile aktifte yer alması koşuludur. Sabit kıymetin arsa olarak aktifte kayıtlı olduğu sürenin uygulamada bir önemi yoktur.

Örneğin; 1980 yılında aktife giren bir arsa üzerine yapılan binanın, 15.10.1999 tarihinde bitmesi ve bu tarihte bina olarak aktifleştirilmesi halinde, bu binanın satışından doğan kazancın kurumlar vergisinden istisna tutulabilmesi için 15.10.2001 tarihine kadar aktifte kalması gerekir³⁵.

Aktife dahil arsa üzerine inşa edilen bir binanın satılması halinde, istisna uygulaması açısından sıkça karşılaşılan bir başka konu da, inşaatın tamamlanması ile başlaması gereken iki yıllık sürenin hangi tarihte başladığının

34- Mehmet MAÇ, Güncel Kurumlar Vergisi, Denet Yayıncılık A.Ş., İstanbul 1996, Geçici 23.7.

35- Recep BIYIK - Aydın KIRATLI, a.g.e., s. 307-308.

tespiti ile ilgilidir. İnşaatın tamamlanması ile farklı tarihlerde işlemler yapılmakta, bu tarihlerden hangisinin iki yıllık sürenin başlangıç tarihi olduğu tereddüt yaratmaktadır.

Maliye Bakanlığı bu gibi hallerde, inşaatın tamamlandığı ve bina olarak kullanılmaya başlandığı tarihi esas almaktadır³⁶.

Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı'nca verilen bir özalgede aşağıdaki açıklamalarda bulunulmuştur:

"Vergi Hukukunda, vergilendirmede gerçek durum esastır. Vergi Dairesince yapılan yoklamada, inşaatın tamamlandığının tespit edildiği tarih esas alınarak buna göre işlem yapılır. Bu gayrimenkulün aktifleştirilmesinin daha geç bir tarihte yapılmış olması, gerçek duruma göre işlem yapılmasına engel değildir.

Şirketinizce, 1989 yılında Ankara Gölbaşı ilçesinde satın alınan ve şirket aktifine dahil edilen 9122 metrekare arsa üzerine yatırım teşvik belgeli bir turistik tesis yatırımına başlandığı belirtilerek söz konusu tesisin satışı halinde, bu satıştan doğan kazancın Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 23. maddesine göre, kurumlar vergisinden müstesna tutulabilmesi için gerekli şartlardan olan iki yıl süreyle aktifte bulundurulma şartının gerçekleştiğinin tespitinde aşağıda belirtilen tarihlerden hangisinin bu sürenin başlangıç tarihinin belirlenmesinde esas alınacağını bildirilmesi istenilmektedir.

- Şirketçe yapı kullanma izni almak için yapılan başvuru tarihi olan 13 Aralık 1995,

- Vergi Dairesince yapılan yoklamada düzenlenen işe başlama tespit tutanağının tarihi olan 27 Aralık 1995,

36- Recep BIYIK - Aydın KIRATLI, a.g.e., s. 308.

- Cins değişikliği nedeniyle harç ödenmesi ve yapı kullanma izninin verilmesi amacıyla Vergi Dairesince Belediyeye gönderilen yazının tarihi olan Aralık 1995,

- Binanın şirketin yasal defterlerinde yapılmakta olan yatırımlar hesabından çıkarılıp, bina hesabına kaydedildiği tarih olan 31.12.1995.

.....

Dilekçeniz ve eki belgelerin incelenmesinde, 1989 yılında satın alınan arsa üzerine inşa ettirilen tesisin 27 Aralık 1995 tarihinde yapımının tamamlanmış ve işyerine dönüştüğü vergi dairesince yapılan yoklama ile de bu durumun tespit edilmiş olduğu, bunun üzerine de 29 Aralık 1995 tarihinde de binaya ait cins tahsisi nedeniyle tescil harcı tahakkuk ve ödemesinin gerçekleştiği anlaşılmaktadır. Bu durumda gayrimenkulün bina olarak kullanılmaya başlandığı 27 Aralık 1995 tarihi itibarıyla defter kayıtlarında tesis yatırımının aktifleştirilmesi gerekirdi. Bu kaydın söz konusu tarihte yapılmaması inşaatın 27 Aralık 1995 tarihinde sona erdiği gerçeğini ortadan kaldırmamaktadır.

Vergi hukukunda vergilendirmede gerçek durum esastır. Bu nedenle şirketinizce yapılan turistik tesis inşaatının tamamlandığının vergi dairesince hukukten tespit edildiği 27 Aralık 1995 tarihinin, söz konusu inşaatın tamamlanmış tesisin bina olarak aktife alınması gerektiği tarih olarak kabul etmek, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 23. maddesi uygulamada iki yıllık sürenin hesabında bu tarihin esas alınması gerekmektedir. Gerekli muhasebe kaydının 31.12.1995 tarihinde yapılmış olması bu durumu değiştirmemektedir." (Maliye Bakanlığı Özelgesi, 18.06.1997 tarih, Sayı: B.07.0.GEL.0.50/5011-122/25383)³⁷.

37- Şükrü KIZILOĞ, a.g.e. 2000, s. 503-504.

2. ÜRETİM VE TURİZM YATIRIM VEYA İŞLETME BELGESİNE SAHİPTURİZM TESİSLERİ VE BU TESİSLERE İLİŞKİN GAYRİMENKULLERİN SERMAYE ŞİRKETLERİNE AYNİ SERMAYE OLARAK KONULMASINDAN DOĞAN KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA

2.1. Genel Açıklama

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1.1.1994-31.12.1998 tarihleri arasında uygulanmış olan geçici 23. maddesinin (a) bendinin ikinci paragrafında, kurumların üretim tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin tamamının veya bir kısmının, teşvik belgeli yatırım yapmak üzere kurulacak olan bir sermaye şirketine veya yeni kurulacak yabancı ortaklı bir anonim şirkete aynı sermaye olarak konulması halinde de bu bentte yazılı istisnanın uygulanması öngörülmüştü. Aynı yöndeki istisna uygulamasına, 4444 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 28. maddenin (a) bendinin ikinci paragraf hükmünde de yer verilmiş bulunmaktadır.

Ayrıca 27.01.2000 tarih ve 4503 sayılı Kanun'un 9. maddesi ile K.V.K.'nin Geçici 28. maddesinde yapılan değişiklik sonucu, turizm yatırım veya işletme belgesine sahip turizm tesisleri ve bunların gayrimenkullerinin tamamen veya kısmen teşvik belgeli yatırım yapmak üzere kurulacak olan bir sermaye şirketine veya yeni kurulacak yabancı ortaklı bir anonim şirkete aynı sermaye olarak konulması durumunda da istisna uygulanacaktır.

2.2. İstisna Uygulamasına İlişkin Koşullar

2.2.1. İstisna Uygulamasında Üretim Tesislerinin Tanımı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28. maddesinde yer alan "üretim tesisleri" ifadesinden, "Sanayi Sicil Belgesi" verilen işletmelerdeki imal ve

istihsal faaliyetlerinde kullanılan tesislerin anlaşılması gerekmektedir Bu sanayi işletmelerinde imal ve istihsal faaliyetlerinde kullanılan makine, tesisat, alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar da üretim tesisine dahildir.

Üretim tesislerine ilişkin gayrimenkul ifadesinden ise üretimin yapıldığı fabrika binası, laboratuvar üretilen mallar ile bu malların bünyesine giren ham ve yardımcı maddelerin depolandığı tesisler garaj, tamirhane, satışa konu olan üretim tesisine ilişkin idare binası, personele yemek verilen binalar ile maden işletme haklarının anlaşılması gerekir Bu gayrimenkuller, üzerinde bulunduğu arsa ve arazinin mütemmim cüzü niteliğinde olduğundan, üretim tesislerine ilişkin gayrimenkul olarak nitelendirilecektir.

Öte yandan, üretim tesisleri ile birlikte aynı sermaye olarak tahsis edilen ve hammadde ile üretilen malların taşınmasında kullanılan taşıtlar ve iş makinaları üretim tesisi içinde değerlendirilecektir Aynı şekilde aynı sermaye olarak tahsis edilen tesislerde istihdam edilen personelin toplu taşınmasında kullanılan taşıtlar da üretim tesisleri tanımına dahil edilecektir

2.2.2. Üretim ve Turizm Yatırım veya İşletme Belgesine Sahip Turizm Tesislerinin Belli Bir Kısımının Sermaye Olarak Tahsisi

Üretim ve turizm yatırım veya işletme belgesine sahip turizm tesislerinin belli bir kısmının sermaye şirketlerine aynı sermaye olarak konulması halinde de istisna uygulanabilecektir. Bu durumda istisna, anılan tesislerin aynı sermaye olarak konulan kısmına uygulanacaktır

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28. maddesinde yer alan, iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerin satışından doğan kazançlar ile ilgili istisna hükmünün uygulanmasına ilişkin esaslar üretim ve turizm yatırım veya işletme belgesine sahip turizm tesislerinin sermaye şirketlerine aynı sermaye olarak konulmasından doğan kazançlar için de geçerlidir Bu neden-

le, bu tesislerinin sermaye şirketlerine aynı sermaye olarak konulmasından doğan kazancın, sermaye olarak tahsis işleminin gerçekleştirildiği yılda aynı sermaye tahsis eden kurumun sermayesine eklenmesi gerekir.

Öte yandan, iki yıl aktifte yer alma şartı, sadece iştirak hisseleri ve gayrimenkuller için geçerli olup anılan tesislerinin aynı sermaye olarak konulması halinde, bu tesislerin iki tam yıl süre ile aktifte yer alması şartı bulunmamaktadır.

2.2.3. Üretim ve Turizm Yatırım veya İşletme Belgesine Sahip Turizm Tesislerinin Bu Tesislere İlişkin Gayrimenkullerin Teşvik Belgeli Yatırım Yapmak Üzere Kurulacak Sermaye Şirketlerine Aynı Sermaye Olarak Konulması

Teşvik belgeli yatırım yapmak üzere kurulacak şirketin sermaye şirketi olması gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile aynı mahiyetteki yabancı kurumlar sermaye şirketi olarak tanımlanmıştır.

Buna göre, yeni kurulacak şirketin sermaye şirketi olması ve 5 milyon ABD Doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası teşvik belgeli yatırım yapmak üzere kurulması halinde, bu şirkete anılan tesisleri ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerini aynı sermaye olarak tahsis eden kurumların, bu sermaye tahsisinden doğan kazançlar kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır. Yeni kurulacak olan şirketin yatırım teşvik belgesini çeşitli nedenlerle alamamış olması bu istisnadan yararlanması bakımından engel teşkil etmeyecektir. Ancak istisnanın uygulanabilmesi için aynı sermaye konulan şirketin, yatırım teşvik belgesini, anılan tesislerin veya bu

tesislere ilişkin gayrimenkulün aynı sermaye olarak konulduğu yıla ilişkin beyannamenin verilme süresi sonuna kadar almış olması gerekir Bu istisnanın uygulanmasında yeni kurulacak sermaye şirketine anılan tesisleri ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerini aynı sermaye olarak tahsis edecek olan kurumun tam mükellef olması gerekmektedir.

Yeni kurulacak şirketin 5 milyon ABD Doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası teşvik belgeli yatırım yapması halinde, bu şirkete yabancı ortağın iştirak etmesi şartı aranmamaktadır Yabancı ortağın bulunması halinde, bu ortağın sermaye payının belli bir oranı veya tutarı aşması da şart değildir.

Yeni kurulacak olan sermaye şirketinin yatırım teşvik belgesi kapsamında yapacağı asgari 5 milyon ABD Doları tutarındaki yatırımın bu belgede ön görülen süre ve şartlarda gerçekleştirilmesi bu istisnanın uygulanması için yeterli bulunmaktadır.

2.3. Gelir Vergisi Tevkifatı Yönünden İstisna Uygulaması

Üretim veya turizm tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin tamamının veya bir kısmının teşvik belgeli yatırım yapmak veya kurulacak bir sermaye şirketine veya yeni kurulacak yabancı ortaklı bir anonim şirkete aynı sermaye olarak konulmasından doğan ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28/a maddesine göre vergiden müstesna tutulan kazançlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin b-ii alt bendine göre vergi tevkifatına tabi bulunmamaktadır.

3. RÜÇHAN HAKKI KUPONLARI SATIŞ KAZANÇLARI İLE EMİSYON PRİMLERİ

Anonim şirketler ile eshamlı komandit şirketlerin sermaye artırımını gerçekleştirmeleri durumunda, bu şirketlerin hisse senetlerini aktifinde bulunduran kurumlar, bedelli veya bedelsiz olarak yapılan bu sermaye artırımına katılabilecekleri gibi yeni hisse senedi öncelikli alma (rüçhan hakkı) kuponlarını başkalarına da satabilirler.

Sermaye artırımına katılmak için belirlenen süreç içinde rüçhan haklarını kullanmayan ortakların hisse senetlerinin, Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu'na göre hisse senedini ihraç eden şirketler tarafından nominal bedelin üzerinde satılması halinde, satış bedelinin nominal bedeli aşan kısmına "emisyon primi" denilmektedir.

Kurumların, rüçhan hakkı kuponlarının satışından elde ettikleri kazançlar ile anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin 5 numaralı bendinde kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1.1.1994-31.12.1998 tarihleri arasında uygulanmış olan geçici 23. maddesinin (b) bendi hükmü uyarınca, emisyon primleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b) alt bendine göre tevkifata tabi tutulmamış, ancak rüçhan hakkı kuponları satışından elde edilen kazançlar üzerinden ise %10 oranında tevkifat yapılmıştı.

4444 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 28. maddenin (b) bendi hükmü ile önceki uygulamaya paralel bir düzenleme yapılmıştır Buna göre:

"1/1/1999-31/12/2002 tarihleri arasında uygulanmak üzere, anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin 6 numaralı bendinin ikinci fıkrasının b-ii alt bendine göre tevkifata tabi tutulmaz."

Yapılan düzenlemeye göre 1.1.1999-31.12.2002 tarihleri arasında uygulanmak üzere, emisyon primleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin b-ii alt bendine göre tevkifata tabi tutulmayacak, ancak rüçhan hakkı kuponları satışından elde edilen kazançlar üzerinden G.V.K.'nin anılan bent hükmüne göre tevkifat yapılacaktır. Anılan kazançlara uygulanacak stopaj oranı 1.9.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere %15 olarak belirlenmiştir³⁸.

38- 20.08.1999 tarih ve 99/13230 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (25.08.1999 tarih ve mükerrem 23797 sayılı R.G.).