

Duyuru Tarihi : 10.04.2006
Duyuru No : DUYURU/2006-080
Yaymlandığı Yer : LEBİB YALKIN MEVZUAT DERGİSİ / NİSAN 2006 / Sayı : 28, Sayfa : 47 - 52

Erdoğan SAĞLAM
Eski Hesap Uzmanı, YMM

GAYRİMENKUL VE İŞTİRAK HİSSESİ SATIŞ KAZANCINA YÖNELİK İSTİSNA UYGULAMASINDA TAHSİLAT ŞARTI

Bilindiği gibi gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışı ile ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28 inci maddesinde düzenlenmiş olan istisnanın süresinin 31.12.2004 tarihinde dolması üzerine, Kurumlar Vergisi Kanununun istisnaları düzenleyen 8 inci maddesine 5281 sayılı Kanunun 31 inci maddesi ile eklenen 12 nci bent hükmü ile gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazancı küçük değişikliklerle sürekli hale getirilmiştir.

Öncelikle belirtmek gerekir ki, kalıcı hale getirilen bu istisna eski istisnanın küçük değişikliklerle (tapu harçlarına ilişkin istisna uygulamasına son verilmesi, buna karşılık damga vergisi istisnası getirilmesi gibi) devamıdır. Geçici maddedeki istisna 31.12.2004'te sona ermiştir, 1.1.2005'ten itibaren ise yepyeni bir istisna uygulaması getirilmiştir, demek bizce hatalıdır. Çünkü bu ayırım, geçici maddenin yürürlük süresi içinde yapılmış olan vadeli satışlar dolayısıyla 1.1.2005'ten sonra yapılan tahsilatların durumu açısından önemlidir.

Bu yazımızda, geçici maddeden (KVK Geç.28/a) kalıcı maddeye (KVK 8/12) taşınan istisna uygulamasında,

- Tahsilat şartı aranmakta mıdır?
- Eğer aranmakta ise vadeli satışlarda bu nasıl uygulanacaktır?
- Maliye Bakanlığının bu konuda bir görüşü var mıdır?

gibi soruların cevaplarını aramaya çalışacağız.

1. İSTİSNA UYGULAMASINDA TAHSİLAT ŞARTI ARANMAKTA MIDIR?

Tahsilat şartı geçici 28 inci maddede de açıkça belirtilmemiş; vadeli satış halinde, satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilen kazançların tutarının, ilgili yıl kurum kazancından indirileceği, bu tarihten sonra yapılacak tahsilat için istisnanın uygulanmayacağı ve ilk yapılan tahsilatın iştirak hissesi veya gayrimenkulün maliyet bedeline ilişkin olduğu belirtilmek suretiyle dolaylı bir şekilde ifade edilmişti.

Bu hükümlerden hareketle de sadece tahsil edilen kısım sınırlı olarak istisna uygulaması yapılmıştı. Vadeli satışlarda satış kazancı önce tahakkuk esasına göre hesaplanıp kazanca dahil edilmiş, ilgili dönem sonuna kadar tahsil edilen kısım istisna olarak düşülmüş, dolayısıyla tahsil edilemeyen kısım üzerinden (zarar veya başka istisna uygulaması yoksa) kurumlar vergisi ödenmiş ve sonra, izleyen iki yıl içinde tahsil edilen tutarlar tahsilatın gerçekleştiği yıllara ilişkin beyannameler üzerinde istisna olarak düşülmüştü. Yani tahsilatın gerçekleştiği yıllara ilişkin beyannamelerin üzerinde yer alan kazancın ihtiva etmediği tahsilat tutarları istisna olarak indirilmişti.

KVK'nın 8/12 nci maddesinde ise tahsilattan hiç bahsedilmemiş, “*Sermayeye ilave edilme işleminin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar gerçekleştirilmesi şarttır.*” denildikten sonra “**Vadeli satış halinde, ilk yapılan tahsilatın iştirak hissesi veya gayrimenkulün maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilir**” hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükmün mevcudiyeti iki şekilde izah edilebilir. Birinci izah tarzı, bu ifade ile tahsilat şartının madde metninde dolaylı yoldan arandığıdır. İkincisi ise, bu ifadenin tahsilat şartını işaret etmediği, izleyen iki yıl içinde sermayeye ilave şartı arandığı için, bu iki yıl içinde sermayeye ilave edilmesi gereken kazanç miktarının hesaplanmasına yönelik bir ifade olduğu yönündedir.

Bilindiği gibi Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesinde, vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu nedenle lafızda açık olmayan tahsilat şartının madde gerekçesine bakılarak açıklığa kavuşturulması gerekir.

Gerekçede yapılan açıklamalar bir tebliğ düzenlemesini andırmakta ve tahsilat şartının aranmakta olduğunu göstermektedir. Açıklamalar şu mantığa dayandırılmıştır: İstisna uygulaması için vadeli satışlarda izleyen iki yıl içinde kazancın sermayeye ilave edilmesi şarttır. Henüz tahsil edilmeyen kısımların da sermayeye ilavesi mümkün olmayacağına göre tahsil edilmemiş tutarların istisnadan yararlandırılması mümkün değildir.

Gerekçenin ilgili bölümü aynen şöyledir:

“...*Vadeli satışlarda ise, ilk yapılan tahsilat gayrimenkul veya iştirak hissesinin maliyet bedeline ilişkindir. Dolayısıyla, satışa konu olan kıymetin maliyet bedelinin sermayeye ilavesi söz konusu olmayacağından bu kısım istisna kapsamında bulunmamaktadır. Aynı şekilde, henüz tahsil edilmemiş taksit tutarlarının da sermayeye eklenmesi söz konusu olmayıp, tahsil edildikçe sermayeye ilave edilebileceğinden tahsil edildikleri dönemlerde istisnaya konu olacaklardır. Her halükarda satış işlemini takip eden ikinci takvim yılı sonuna kadar tahsil edilerek sermayeye ilave edilmeyen tutarların sermayeye ilave edilmesi ve istisna uygulamasına konu edilmesi söz konusu olmayacaktır.* Örneğin, 2005 yılında, maliyet bedeli 400.000 YTL olan ve 1.000.000 YTL'na vadeli olarak satılan bir gayrimenkule ilişkin tahsilat 2005 yılında 300.000 YTL, 2006 yılında 300.000 YTL, 2007 yılında 300.000 YTL ve 2008 yılında 100.000 YTL olarak yapılması halinde; ilk yapılan tahsilat maliyet bedeline ilişkin olduğundan 2005 yılında istisna uygulanacak bir kazanç olmayacaktır. 2006 yılında tahsil edilen 300.000 YTL'nın 100.000 YTL'sı da maliyet bedeline ilişkin olacağından istisna uygulanacak kazanç 200.000 YTL olacaktır. 2007 yılında da tahsil edilen 300.000 YTL'nın tamamına istisna uygulanacak, ancak 2008 yılında tahsil edilen 100.000 YTL ise, maddede belirtilen süre aşıldığından istisnaya konu olmayacaktır.”

Gerekçede yer alan bu açıklamalar tahsilat şartının varlığını teyid etmesi yönünden önemli olmakla birlikte, sermayeye ilave olayını tahsilatla ilişkilendirmesi bakımından bizce hatalıdır. Vadeli satışlarda kazancın istisnadan yararlandırılması için satışın yapıldığı yılı izleyen 2 yıl içinde sermayeye ilavesinin şart olduğu belirtildikten sonra, kazancın sermayeye ilave edilebilmesinin, tahsilatın yapılmış olması şartıyla mümkün olabileceği ileri sürülerek uygulama buna göre şekillendirilmiştir. Oysa TTK'na göre, sermayeye ilave için önce paranın tahsil edilmiş olması şartı yoktur. Vadeli satış yapılmış olsa bile, tahakkuk esası gereği, satışın yapıldığı yıl doğan kazancın yine o yıl sermayeye eklenmesi mümkündür.

2. VADELİ SATIŞTA İSTİSNA NASIL UYGULANIR?

Gerekçede yapılan açıklamalara göre, en geç satış işleminin yapıldığı yılı izleyen 2 nci takvim yılı sonuna kadar tahsil edilen tutarlardan satış kazancına isabet edenler, tahsil edildikleri yıllarda sermayeye ilave edilmek suretiyle, tahsil edildikleri ve sermayeye ilave edildikleri yıla ait KV Beyannamesi üzerinde istisnadan yararlanabilecektir. Eskiden olduğu gibi ilk yapılan tahsilatın maliyet bedeline isabet ettiği kabul edilecektir.

Örnek : Aktifteki net değeri (enflasyona göre düzeltilmiş maliyet bedeli) 1.000,- YTL olan bir gayrimenkul 2005 yılında 5.000,- YTL. bedelle satılmış olup, satış bedelinin taksit tutarları ve vadeleri aşağıdaki gibidir.

1. Taksit : 2.000,- YTL.	2005
2. Taksit : 2.000,- YTL.	2006
3. Taksit : 500,- YTL.	2007
4. Taksit : 500,- YTL.	2008

Bu satıştan doğan kazanç 4.000,- YTL.'dir. 2005 yılında yapılan 2.000,- YTL.'lik tahsilatın 1.000,- YTL.'si maliyete sayılır, geriye kalan 1.000,- YTL.'lik kısım sermayeye ilave edilmek şartıyla 2005 yılına ait KV Beyannamesinde istisnadan yararlanır. (Yani 5.000-1.000 = 4.000 YTL. lik kazancın 1.000 YTL. si istisna edilir. Kalan 3.000 YTL. KV matrahının tespitinde dikkate alınır.) 2006 ve 2007 yıllarında tahsil edilen sırasıyla 2.000,- YTL. ve 500,- YTL. tutarındaki taksitler de, tahsil edildikleri yıllarda sermayeye ilave edilmek şartıyla keza sırasıyla 2006 ve 2007 yıllarına ait KV beyannamelerinde istisnadan yararlanır. 2008 yılında tahsil edilen 500,- YTL.'nin ise, 2 yıllık süre aşılmış olacağından istisnadan yararlanması mümkün değildir.

Vadeli satışlarda, satış kazancının malî tablolarında nasıl gösterileceği, dolayısıyla istisnanın nasıl uygulanacağı ve keza sermayeye ilave işlemlerinin süresi ve şekli belirsizlikler taşımakla beraber bu konuda da şu yöntemler izlenebilir :

- Birinci alternatifte, satıştan doğan kazancın tamamı o yıla ait bilançoda özel bir fon (529 no.lu Diğer Sermaye Yedekleri) hesabında gösterilir. O yılın KV Beyannamesinde bu kazancın tamamı KKEG satırında KV matrahına eklenir, ancak sadece o yıl içinde tahsil edilen kısım istisna olarak matrahtan düşülür. İzleyen 2 yıl içinde tahsil edilen ve sermayeye eklenmesine karar verilen tutarlar da ilgili yılların KV beyannamelerinde istisna olarak düşülür. Bu yıllarda matraha KKEG olarak ilave yapılmaz, çünkü satış yılında kazancın tamamı zaten KKEG olarak matraha eklenmiştir. Sermayeye ilavesine karar verilen tutarlar, artırım kararlarının tescil tarihi itibarıyla fon hesabından alınarak sermaye hesabına nakledilir. Bize göre satış kazancı tahakkuk esasına göre satış yılında doğduğundan, tahsilat beklenmeyip kazancın tamamının peşinen sermayeye eklenmesi mümkündür. Sermayeye ilave tek başına istisnadan yararlanma olanağı vermediği için, önceden sermayeye eklenen tutarlar tahsil edildikçe (izleyen 2 yıla sınırlı olarak) matrahtan indirilir.
- İkinci alternatifte ise, kazancın tamamı satışın yapıldığı yılın gelir tablosunda satış kazancı olarak gösterilir. Bu takdirde beyannamede yer alan kurum kazancı bu satış kazancını da içerir. Bu yıl sadece tahsil edilen kısım kadar istisna uygulanır. İzleyen 2 yılda ise tahsil edilen tutar kadar sermaye artırımına karar verilerek istisna uygulanır. Sermayeye ilave gerçekleştiğinde (artırım kararları tescil edildiğinde) sermayeye nakledilen tutar kadar KKEG kaydı yapılır veya ilave edilen tutar varsa geçmiş yıl kârlarından karşılanır.

3. MALİYE BAKANLIĞININ GÖRÜŞÜ:

Maliye Bakanlığı istisna kalıcı hale geldikten sonra tebliğ bazında herhangi bir düzenleme yapmamış olsa da, gerekçede tebliği andıracak detayda örnekli olarak açıklamalar yapıldığından, gerekçedeki görüşlerin Bakanlığın görüşlerini yansıttığı söylenebilir. Bu nedenledir ki, istisna uygulaması gerekçede yer alan yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde şekillenmiştir.

Ancak bu konuda Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca verilen yakın tarihli bir muktezada¹ yer alan aşağıdaki açıklamalar şaşırtıcıdır ve tereddütlere sebebiyet vermiştir:

“İlgide kayıtlı yazıda,’nin sermayesinde sahip olduğu hisselerin vadeli olarak satılmasından elde edilen kazancın 2005 takvim yılı içinde sermayeye eklenmesine karar verileceği belirtilerek ;

- *Satışın kesinleşeceği 2005 yılında doğacak kazancın tamamının 2005 yılında bir defada istisnadan yararlandırılmasının ve bu kazancın öz kaynak unsuru olarak kaydedilip 2006 ve 2007 yıllarında tahsilat gerçekleştikçe sermayeye eklenmesinin mümkün olup olmadığı,*
- *İştirak hissesi satış kazancının 2005 yılında kurumlar vergisi matrahına eklenerek vergilendirilmesi ve vadeli satışa ait alacak taksitlerine ilişkin tahsilatların gerçekleşeceği 2006 ve 2007 yıllarında kurumlar vergisi matrahından indirilmesinin gerekip gerekmediği,*

hususlarında Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin (12) numaralı bendinde; kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışından doğan ve sermayeye eklenmesine karar verilen kazançlarının kurumlar vergisinden müstesna olduğu; sermayeye ilave edilme işleminin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar gerçekleştirilmesinin şart olduğu ve vadeli satış halinde, ilk yapılan tahsilatın iştirak hissesi veya gayrimenkulün maliyet bedeline ilişkin olduğunun kabul edileceği belirtilerek, bu süre içinde sermayeye eklenmeyen kazanç kısmı için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziya uğramış sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Yukarıdaki hükümler çerçevesinde, iştirak hisseleri satışının yapılarak sermayeye ekleme kararının alındığı 2005 yılında tahakkuk esasına göre oluşan kazancın aynı yılda bir defada istisnadan yararlandırılması mümkün olup, ilk yapılan tahsilatın iştirak hissesinin maliyet bedeline ilişkin olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir. Diğer yandan, satışın yapıldığı hesap dönemini izleyen ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilen alacakların herhangi bir sebeple sermayeye ilave edilememesi halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziya uğratılmış olacağından istisna uygulanabilecek kazanç tutarının doğru olarak tespit edilmesi gerekmektedir.”

Bu mukteza, mevcut kanuni düzenleme ve gerekçe ile yönlendirilen uygulamaya aykırıdır. Henüz tahsil edilmeyen kısma isabet eden kazancın da satış yılında istisnadan yararlandırılmasını öngörmektedir. Böyle bir uygulama için kanunun değiştirilmesi gerektiğini düşünüyoruz. Nitekim izleyen bölümde görüleceği üzere, yeniden yazılan Kurumlar Vergisi Kanununda (Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısı) bu husus açık ve net esaslara bağlanmaktadır.

¹ Gelir İdaresi Başkanlığının 11.1.2006 tarih ve 6180 sayılı muktezası.

4. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU TASARISINDA TAHSİLAT ŞARTI:

TBMM'ne sevk edilmiş olup, yazının hazırlandığı sırada Plan ve Bütçe Komisyonunda alt komisyonda görüşülmekte olan Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısının 5/1-e maddesi gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların istisna edilmesine ilişkindir.

Bu maddede, istisnanın satışın yapıldığı yılda uygulanacağı ve tahsilatın satışı izleyen ikinci yıl sonuna kadar yapılması gerektiği açıkça belirtilmektedir. Tasarı bu yönüyle fevkalade olumludur.

Tasarıya göre satıştan doğan ve tahakkuk esasına göre satış yılında hesaplanan kazanç, satış yılını izleyen iki yıl içinde satış bedelinin tahsil edilmesi koşuluyla, satışın yapıldığı yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde istisna olarak düşülecek,yani istisna tahsilat beklenmeden satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır. Bir başka ifadeyle, satış bedelinin süresi içinde tahsil edileceği taahhüt edilerek istisnadan yararlanılacak, ancak tahsilat şartının (taahhüdün) yerine getirilememesi halinde istisna uygulaması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziya uğramış sayılacaktır. Öngörülen düzenleme bu yönüyle son derece mantıklı ve kolay uygulanabilir niteliktedir.