

5520 SAYILI YENİ KURUMLAR VERGİSİ KANUNU SONRASI İŞTİRAK HİSSESİ VE GAYRİMENKUL SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yerini alan 5520 Sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu 21.06.2006 tarihinde resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Kurumların sermaye yapılarını güçlendirmek üzere 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile getirilen iştirak hissesi ve gayrimenkul satış kazancı istisnası yeni kurumlar vergisi kanununda yeniden düzenlenmiştir. Konunun dönem sonu işlemlerinin yaklaştığı bu günlerde hatırlatılması ihtiyacı doğmuştur.

5520 Sayılı Kanununun 5. maddesinin e bendi 21.06.2006 tarihi itibari ile yürürlüğe girmektedir. Yani 21.06.2006 tarihinden önce yapılmış gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazançları eski hükümlere tabidir. Aşağıda ilk önce iştirak hissesi ve gayrimenkul tanımları yapılacak, yeni kanunun konuyla ilgili uygulaması açıklanacak ve en son yeni hükümlerle eski hükümler karşılaştırılacaktır.

İştirak hisseleri; anonim şirketlerin hisse senetlerini, limited şirketlere ait iştirak paylarını, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık paylarını ve iş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık paylarını ifade eder. Esasen iştirak kazancı içerisinde yer alan ve kârdan pay alma amacı taşıyan kurucu senetleri ile intifa senetleri bentte ayrıca sayılarak açıklanmıştır.

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

İstisnanın uygulanabilmesinin temel koşulu, taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması ve bu değerlerin satışından elde edilecek kazancın, istisnadan yararlanan kısmının beş yıl süreyle pasifte özel bir fon hesabında tutulmasıdır. Söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, takası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir. Ancak, bu tür kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri, kurumların finansman olanaklarını artıracığından istisna uygulaması kapsamında bulunmaktadır.

Bu istisna satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır. Bu nedenle, satışın yapıldığı hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar söz konusu satış kazancının özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir. Satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilemeyen veya beş yıl içinde özel fon hesabından başka

bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilen, işletmeden çekilen, dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kazanç kısmı için, uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilemeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanacaktır.

Kurumların mevcut hisse senetleri dolayısıyla ellerinde bulunan rüçhan hakkı kuponları karşılığında bedelsiz ya da itibari değeriyle yeni hisse senedi iktisap etmeleri halinde, yeni iktisap edilen söz konusu hisse senetleri açısından iktisap tarihi olarak, eski hisse senetleri ya da iştirak hissesinin iktisap tarihi esas alınacaktır. Aynı durum, iştirak edilen kurumun nedeni ne olursa olsun yapmış olduğu sermaye artışı dolayısıyla bedelsiz olarak iktisap edilen hisse senetleri için de geçerlidir.

5520 sayılı Kanunla istisnadan yararlanmak için satış kazancını sermayeye ilave etme şartı kaldırılmış ve karın en az beş yıl süreyle özel bir fon hesabında tutulması şartı getirilmiştir. 5422 sayılı kanunda ise sermayeye ilave edilme işleminin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar gerçekleştirilmesi şarttı.

5520 sayılı Kanunla satış kazancının % 75'i istisnaya konu edilebilmektedir. 5422 sayılı kanunda ise Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışından doğan ve sermayeye eklenmesine karar verilen kazançlarının tamamı (%100) istisnaya konu olmaktadır.

5520 sayılı Kanunla kurucu senetleri ve intifa senetleri de istisna kapsamına alınmaktadır.

5520 sayılı Kanun'da devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınacağı açıklanmıştır.

Sonuç olarak gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası 5520 sayılı Kanunla %100'den, % 75 oranına düşürülmesine rağmen; sermaye ilave şartı kaldırılmış, kapsamı genişletilmiş ve kanunda daha açık bir şekilde yazılmıştır.