

ENFLASYON DÜZELTMESİ SONRASI, ŞİRKET GAYRİMENKULUNUN SATIŞINDAN DOĞAN KAZANCIN SERMAYEYE İLAVE EDİLMESİ UYGULAMASI

Dursun Ali TURANLI
Yeminli Mali Müşavir

1- Genel Açıklama

Şirketlerin asgari sermayelerinin yükseltilmesi zorunluluğu getirildi. Sermayelerini yeni asgari miktara yükseltme zorunluluğunu yerine getirmek için 31.12.2003 tarihine kadar Sanayi ve Ticaret Bakanlığına başvurmaları gerekmekte idi. Gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazancın sermayeye ilave edilmesi istisnasından yararlanma süresi 9 Ocak 2003 tarih 24988 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 4783 sayılı yasanın 10. md. ile yeni bir düzenleme yapılarak 31.12.2003 tarihine kadar uzatılmıştı. Bu istisnadan yararlanmak ve asgari sermaye yükseltilmesi için son müracaat tarihi 31.12.2003 idi. Bu kez 5035 sayılı kanun ile süre uzatımında bulunularak yürürlük tarihi 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere 31.12.2004 tarihine kadar uzatılmıştı. Kurumların en az iki tam yıl süreyle aktifinde bulunan iştirak hissesi ve gayrimenkullerinin satışından elde ettiği ve sermayesine ilave ettiği kazançlara tanınan istisna kalıcı hale gelmiştir.

Bilindiği gibi; Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 28. maddesi uyarınca, 01.01.1999-31.12.2004 tarihleri arasında geçerli olmak üzere tam mükellef kurumların, aktiflerinde en az iki tam yıl kalmış olan iştirak hisselerinin ve gayrimenkullerini satmaları durumunda elde edecekleri kazancı sermayelerine ilave etmeleri şartı ile bu kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmişti. Madde de belirtildiği gibi bu istisnanın süresi 31.12.2004 tarihinde sona ermiştir.

31.12.2004 tarih ve 3. Mükerrer 25687 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5281 Sayılı Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 31. maddesi ile bu hüküm Kurumlar Vergisi Kanununun “ İstisnalar ” başlıklı 8. maddesine 12. bent olarak eklenmek suretiyle kalıcı hale getirilmiştir.

Ülkemizde sermaye birikiminin ve yapısının çok güçlü olmadığı bilinmektedir. Şirket gayrimenkulunun satışından doğan kazancın sermayeye ilave edilmesi uygulamasıyla Sermaye birikimini ve yapısını güçlendirmek için bazen var olan istisnalar uzatılarak, bazen de yeni istisnalarla şirketlerin sermaye yapılarını güçlendirmek amaçlanmaktadır.

2- Şirketlerin Asgari Sermayelerinin Yükseltilmesi

Bakanlar kurulunun 09.01.2002 tarih, 24645 sayılı resmi gazetede yayınlanan 2001/3500 sayılı kararı gereğince öngörülen sermaye miktarları yükseltilmiştir. Bu karara göre Anonim şirketler için asgari sermaye 50 Milyar, Limited şirketler için 5 Milyar TL. olarak belirlenmiştir. Konuya ilişkin olarak Sanayi ve Ticaret Bakanlığının 23.03.2002 tarihli Resmi gazetede yayınlanan 2002/2 nolu tebliğinde sermayeleri bu miktarların altında olan şirketlerin sermayelerini yeni asgari miktara yükseltmeleri gerekmektedir. Bu amaçla en geç 31.12.2002 tarihine kadar Sanayi ve Ticaret Bakanlığına başvuruları gerekmekte idi. Yine başvuruyu yapan şirketlerin sermaye artırımlarına ilişkin izin ve tescil işlemleri 30.06.2003 tarihine kadar sonuçlandırılması gerekmekte idi bu kez Sanayi ve Ticaret Bakanlığının 20.08.2002 tarih 24856 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 2002/4 nolu tebliğinde Anonim ve Limited sermayelerin yeni asgari miktara yükseltmele-

rine ilişkin tebliğ ile belirlenen en son müracaat süresi 31.12.2003 tarihine kadar, işlemlerin tamamlanma süresi ise 30.06.2004 tarihine kadar uzatılmıştı.

Bu kez 15.11.2003 tarih ve 25290 sayılı Resmi Gazete’de Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından anonim ve limited şirketlerin sermayelerini yeni asgari miktarlara yükseltme sürelerinin uzatılmasına ilişkin tebliğde değişiklik yapılmasına dair Tebliğ (Tebliğ no: İç Ticaret 2002/4) yayınlanmıştır. Bu tebliğe göre sermayeleri 50 milyar TL’nin altında kalan anonim şirketler ile 5 milyar TL’den az olan limited şirketlerin sermayelerini asgari miktarlara yükseltmek amacıyla en geç 31.12.2004 tarihi mesai saatine kadar şirket merkezinin bulunduğu yer Ticaret Sicili Memurluğuna müracaat etmeleri, sermaye artırımlarına ilişkin tescil işlemlerini de 31.03.2005 tarihine kadar sonuçlandırmaları gerekmektedir idi.

Bu kez 15.11.2003 tarihli ve 25290 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Anonim ve Limited Şirketlerin Sermayelerini Yeni Asgari Miktarlara Yükseltme Sürelerinin Uzatılmasına İlişkin Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Resmi Gazete 03.12.2004 tarih ve 25659 sayı) ile belirlenen süreler değiştirilmiştir. Sermayeleri 50 milyar Türk Lirasından az olan anonim şirketler ile 5 milyar Türk Lirasından az olan limited şirketler sermayelerini yeni asgari miktarlara yük-

seltmek amacıyla en geç 31.12.2005 tarihi mesai bitimine kadar şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicil memurluğuna müracaat etmeleri, sermaye artırımına ilişkin tescil işlemleri 31.03.2006 tarihine kadar sonuçlandırılmaları gerekmektedir. Sermaye artırımında bulunmayan şirketler hakkında T.T.K.'nın 274. üncü maddesine göre işlem yapılacaktır.¹

Şirketler sermaye artırım işlemlerini yaparlarken nakit artırımda bulunabilecekleri gibi ortaklarına kısmen ya da tamamen dağıtmadıkları geçmiş yıl karlarını da sermayelerine ilave edebilirler. Ayrıca Enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan 502. Hesaptaki olumlu farklar sermayeye ilave edilebilir. (VUKS/17) Yine şirkete ait Gayrimenkul satışından doğan kazançlarını sermayelerine ilave edebilirler. Bu şekilde sermaye artırım işlemlerini gerçekleştirebilirler.²

3- Gayrimenkul Satışında Dikkat Edilecek Hususlar

Ülkemizde inşaat sektörü lokomotif sektörlerden biridir. Bu itibarla gayri-

menkul satışları sektör için önem taşır. Gayrimenkullerin alım satımı yapılrken yasalardaki bazı ince noktaların bilinmesinde yarar vardır.

Gayrimenkul alanlar gibi satanların da, yasalarda yer alan bazı ince noktaları bilmelerinde yarar vardır. istenmeyen cezalı vergi tarhına muhatap olmamak için satıcılar yönünden özetle aşağıdaki hususlara dikkat etmeleri gerekmektedir.

3-1 Gayrimenkulün Tapudaki Satış Değeri Yönünden Durum

2005 yılında satılacak olan gayrimenkul kaçta satılacak olursa olsun, tapuda ‘**asgari bir değer**’ göstermek gerekiyor.

Satış sırasında gayrimenkulün, 2004 yılındaki Emlak Vergisine esas değerini, yeniden **değerleme oranının yarısı kadar** yani asgari yüzde 5,6 oranında artırmak zorunluluğu vardır (Harçlar K. Md. 63 ve EVK Md. 29). Örneğin, 2004 yılındaki emlak vergisi değeri 100 milyar lira (100.000 YTL) olan gayrimenkülü, 2005 yılında satarken ister Ocak ayında ister Haziran ya da

¹ TTK 274. Maddesi, anonim şirketlerin muameleleri, bir nizamname ile tayin olunacak şekilde ilgili ve kalet tarafından murakabe edilir. Şirketin maksat ve mevzuuna aykırı veya amme kanunları gereğince şirketin fesih icap ettiren hal ve muameleleri tahakkuk eden şirket aleyhine, ilgili vekalet tarafından fesih davası açılabilir. (TTK 137, 270, 271, 279/2, 434, 435, 489)

² 20.12.2001 tarih 24616 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Gelir Vergisi Genel Tebliği 243/5. Bölümünde Danıştay 4. Dairesi 4.12.2000 tarih ve Esas no 2000/1307, Karar no 2000 5053 sayılı kararı ile 193 sayılı GVK’nın 94/6/b-i numaralı bendinde karın sermayeye ilavesinin kar dağıtımı sayılmayacağından bahisle ortaklar açısından da elde edilmiş bir kar payından da söz edilemeyeceği belirtilerek bu gelirlerin beyanına ilişkin 231 seri nolu tebliğin iptaline karar vermiş olup, bu karar Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun 8.06.2001 tarih ve Esas no 2001/180, Karar no 2001/224 sayılı kararı ile kesinleşmiş bulunmaktadır. Bu durumda gerçek kişi ortaklar tarafından karın sermayeye ilavesi suretiyle elde edilen kar paylarının beyan edilmemesi gerekmektedir.

Aralık ayında satılsın, alım-satıma esas tapu değerini, asgari 105 milyar 600 milyon lira (105.600 YTL) göstermek gerekiyor. Kuşkusuz, bu değer üzerinde gösterilmesinde herhangi bir sakınca yoktur. Yani 200 milyar lira (200.000 YTL) değer de gösterilebilir. Ancak ona göre de harç ödenir.

3-2 Gayrimenkulün Gerçek Satış Değeri

Gayrimenkulünüzün, gerçek satış değerinin, tapu harcına esas olan değer altında olması halinde, gerçek alım satım bedelinin, tapu senedinde ayrıca gösterilmesinin satıcı tarafından talep edilmesi gerekiyor. Bu durumda, tapu harcına esas olan tutar üzerinden harç alınır ancak, tapu senedine de gerçek satış bedeli yazdırılabilir (Maliye Bakanlığı Özeltgesi, 24.02.1999 Tarih ve 6604 sayılı.)

3-3 Ödenecek Harç

Gayrimenkul satışında, hem satıcı hem de alıcı tapu harcına esas değer üzerinden, binde 15 oranında harcı ayrı ayrı öderler. Satışın yüksek olması durumunda harç bu satış bedeli üzerinden, bedelin düşük olduğu durumlarda harç vergi değeri üzerinden hesaplanır.

3-4 Enflasyon Düzeltmesi Sonrası Şirket Gayrimenkul Satışında Yaşanan Sorunlar

VUK. ‘nun değişmeden önceki mükerrer 298. Maddesinde yeniden değerlendirme müessesesi tanımlanmıştır. 298 Md. 4.1. Fıkıradaki “ bina arsa ve araziler yeniden değerlemeden önceki kıymet-

leri üzerinden amortismanına tabi tutulur ” denilmekte idi. Bina arsa ve araziler yeniden değerlemeye tabi tutuldukları halde, ayrılacak amortismanlar ilk maliyet bedeli üzerinden hesaplanmakta, yenilenmiş değer üzerinden amortisman hesaplaması yapılmamakta idi.

Enflasyon düzeltmesi, 5024 sayılı kanun ile VUK. Mükerrer 298. Maddesi değiştirilmiştir. 5024 sayılı yasa ile yapılan düzenlemede bina, arsa ve araziler için farklı bir uygulama gelmemiştir. Bu sebeple yeni uygulamada amortismanına tabi bina, arsa ve araziler , enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş değerleri üzerinden amortismanları itfa edilecektir.

Enflasyon düzeltmesi bu yönüyle şirketler açısından artı gibi görünse de, enflasyon düzeltmesi yapan bir şirketin Kurumlar Vergisi Kanunu 8/12 Maddesi ile getirilen vergi avantajından yararlanması uygulamalarında önemli aksamalara neden olacağı gibi, enflasyon düzeltmesi sonrası şirketin bazı gayrimenküllerine ait maliyeti yüksek çıkacak, satış ile arasındaki fark zarar olacaktır. Gayrimenkul satışından doğan bir kazanç olmayacağı için sağlanan vergi avantajı da ortadan kalkacaktır. İstisnadan yararlanamayan şirket gayrimenkul satışı ile ilgili. Ancak oluşan zararı indirebilecektir.

Durum böyle olunca gayrimenkul satış karlarını sermayelerine ekleyerek mali yapılarını güçlendirmek isteyen şirketlerin bu avantajları kullanmada bazı sorunlarının olduğu anlaşılmaktadır.

Durumu bir örnekle açıklayalım,

1998 yılı Nisan ayında 100.000.000.000._TL. bedel ile alınan şirket binasının 31.12 2004 tarihinden sonra satıldığını varsayalım ;

	Gayrimenkul Maliyet Bedeli	Taşıma Katsayısı/Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Maliyet Bedeli
31.12.2003 düzeltilmiş Bilanço Değeri	100.000.000.000._TL.	7.776	777.636.000.000._TL.
31.12.2004 düzeltilmiş aktif değer	777.636.000.000._TL.	1.13840	885.260.822.400._TL.
Gayrimenkul Satış Bedeli	600.000.000.000._TL.		
Gayrimenkul Satış Zararı			285.260.822.400._TL.

Örnekte de görüldüğü üzere enflasyon düzeltilmesi yapıldıktan sonra Gayrimenkulün aktife kayıtlı değeri çok yükselmekte bu nedenle satış yapıldığında çoğu kez zarar oluşmaktadır.

Ayrıca katsayıların belirlenmesinde bölgesel bir ayırım yapılmadığı için başka bir sorun daha gündeme gelebilecektir. Keza İstanbul da bulunan bir gayrimenkul ile anadolu da bulunan bir gayrimenkul aynı katsayı ile çarpılacağından , değer artışı aynı oranda olmayacak ve belki de gayrimenkulün gerçek değeri ile düzeltilmiş değeri arasında büyük farklılıklar oluşacaktır. Yine şirketin yıllarca enflasyon vergisi ödemenin bir bedeli olarak, çıkacak bu zararın indirimi yasal hakkı olacaktır. Ancak bu istisnadan yararlanamayacaktır. Şirketlerin mali yapılarını güçlendirmek amacıyla gayrimenkullerini satarak satış kazancını sermayelerine ilave etme uygulamasında yaşanan bu sorunların çözümlenmesinde yarar vardır.

4- Gayrimenkulünü Satan Şahıslar Açısından Durum

4.1. Miras ya da Bağış Olması Halı

Satılan gayrimenkul, miras ya da bağış şeklinde edinilmişse, ne zaman ve kaç YTL.' ye satılırsa satılsın, gelir vergisi ödenmeyecektir. (GVK Mük. Md. 80/6).

4.2.Dört Yıl içinde Satılması Halı;

Gayrimenkuller, edinme tarihinden itibaren 4 yıl içinde satılırsa, bundan doğan kazanç, gelir vergisine tabi olacak (GVK Mük. Md. 80/6).

Kazanç hesaplanırken, maliyet bedeli (satıldığı ay hariç), aylık TEFE oranına göre yükseltilecek (GVK Mük. Md. 81/son). 2004 yılında Kazanç çıkarsa, 12 milyar TL. istisna düşülüp kalan kısım 2005 yılı Mart ayında beyan edilecek ve

mart ve temmuz ayında iki taksitte ödenecektir. (GVK Mük. 80 f.3, Md. 92).

5- Şirket Gayrimenkulünün Satışı

Şirketlerin, aktifinde kayıtlı olan gayrimenkulleri elden çıkarmaları halinde, beyan edecekleri asgari değer, ödeyecekleri harç oranı aynen yukarıda olduğu gibidir. Şirketler, gayrimenkulün satışı nedeniyle fatura düzenlemek ve ayrıca KDV’de tahsil etmek zorundadırlar. Gayrimenkulün satışından doğan kazanç da, vergiye tabidir.

Kurumlar vergisi mükellefi olan şirketler, en az 2 yıldır işletmelerinin aktifinde kayıtlı olan gayrimenkulü sattıklarında, satıştan doğan kazancı sermayelerine eklerlerse;

a) Gayrimenkul satış kazancı nedeniyle, Kurumlar Vergisi ödemezler.(KVK Md.8/12) madde aynen aşağıdaki gibidir.

“12. (5281 sayılı Kanununun 31. maddesiyle eklenen ve 1.1.2005’ten geçerli olmak üzere 31.12.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren bent) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışından doğan ve sermayeye eklenmesine karar verilen kazançları.

Sermayeye ilave edilme işleminin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar gerçekleştirilmesi şarttır. Vadeli satış halinde, ilk yapılan tahsilatın iştirak hissesi veya gayrimenkulün maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilir. Bu süre içinde sermayeye eklenmeyen kazanç kısmı için uygulanan istisna dolayısıyla zama-

nında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Bankalara borçlu durumda olanlar ile bunların kefillerinin bu borçlara karşılık bankalara devrettikleri gayrimenkul ve iştirak hisseleri ile bankaların alacaklarına karşılık iktisap ettikleri gayrimenkul ile iştirak hisselerinin satışında iki tam yıl süreyle elde tutulma şartı aranmaz. Bedelsiz olarak ya da rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle iktisap edilen hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin iktisap tarihi esas alınır. Menkul kıymet veya gayrimenkul ticareti ile uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

Tam mükellef sermaye şirketleri dışındaki kurumlar ile dar mükellef kurumlarda, satıştan doğan kazancın sermayeye ilave edilmesi şartı aranmaz, bu kazançlar özel bir fon hesabında tutulur. Sermayeye eklenen veya fon hesabında tutulan kazançların beş yıl içinde; herhangi bir suretle işletmeden çekilmesi, dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilmesi veya bu süre içinde işletmelerin tasfiyesi (devir, birleşme ve bölünme halleri hariç) halinde, bu kazançlar o yılın kazancı sayılarak vergiye tâbi tutulur.

Türk Ticaret Kanununun 391. maddesinin bu suretle gerçekleştirilecek sermaye artırımına aykırı hükümleri uygulanmaz. İstisnanın uygulanmasına ilişkin esas ve usûlleri tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

b) Satış işlemi de KDV'ye tabi tutulmaz. (17/4-r) madde aynen aşağıdaki gibidir.

“(5281 sayılı Kanunun 33. maddesiyle eklenen ve 1.1.2005'ten geçerli olmak üzere 31.12.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren bent)

Kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri, bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık gayrimenkul ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapanların, bu amaçla ellerinde bulundurdukları gayrimenkul ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır. Bu şekilde teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen Katma Değer Vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin Gelir veya Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.”

c) Gelir Vergisi stopajı da ödemezler.

(KVK MD. 8/12 ve Gelir Vergisi Genel Tebliği Seri No:231).

02.01.2004 tarih ve 25334 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 5035 sayılı yasa ile Kurumlar Vergisi Geçici 28-29 maddeleri. uygulama süresi 31.12.2004 tarihine kadar uzatılmıştı.

Kurumların en az iki tam yıl süreyle aktifinde bulunan iştirak hissesi ve gayrimenkullerinin satışından elde etti-

ği ve sermayesine ilave ettiği kazançlara tanınan istisna kalıcı hale getirilmiştir.

Bilindiği gibi; Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 28. maddesi uyarınca, 01.01.1999-31.12.2004 tarihleri arasında geçerli olmak üzere tam mükellef kurumların, aktiflerinde en az iki tam yıl kalmış olan iştirak hisselerinin ve gayrimenkullerini satmaları durumunda elde edecekleri kazancı sermayelerine ilave etmeleri şartı ile bu kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmişti. Madde de belirtildiği gibi bu istisnanın süresi 31.12.2004 tarihinde sona ermişti.

31.12.2004 tarih ve 3. Mükerrer 25687 Sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 5281 Sayılı Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 31. maddesi ile bu hüküm Kurumlar Vergisi Kanununun “ İstisnalar ” başlıklı 8. maddesine 12. bent olarak eklenmek suretiyle yukarıda da görüldüğü üzere kalıcı hale getirilmiştir. Konu ile ilgili ayrıntılı bilgi yazının ilerleyen bölümlerinde mevcuttur.

6- Satışın Belediyeye Bildirilmesi

Gayrimenkulünü satanlar, ileride emlak vergisine ve çöp vergisine yönelik bir takiple karşılaşabilirler. Konut olarak kullanılan gayrimenkullerin çöp vergileri su faturaları ile birlikte tahsil edilmektedir. Ancak işyeri olan gayrimenkullerin çöp vergileri ilgili Belediyelere yatırılması gerekir. İleride emlak ve çöp vergisi ile ilgili bir takiple karşılaşmamak için, gayrimen-

kulün satışını yaptıktan hemen sonra, ilgili belediyeye, bir dilekçe ile durumu bildirmelerinde yarar vardır. ³

7- Gayrimenkul Satışından Doğan Kazancın Sermayeye İlavesi ve Uygulama Süresi

Şirket iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışından doğan kazançlara ilişkin istisna da 1984 yılında 2970 sayılı kanunla kurumlar vergisi kanunumuza eklenen geçici 10. Madde ile girmiştir. Uzatılarak son şekliyle de 14.8.1999 tarihinde geçerli olarak 4444 sayılı kanunla eklenmiştir. İstisnanın yürürlük süresi Kurumlar Vergisi Kanununa ilave edilen geçici 28/a maddesi gereği 1.1.1999-31.12.2002 tarihleri arasında uygulandı. ⁴

Gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazancın sermayeye ilave edilmesi istisnasından yararlanma süresi 9 Ocak 2003 tarih 24988 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 4783 sayılı yasanın 10.maddesiyle yeni bir düzenleme yapılarak süre 31 Aralık 2003 tarihine kadar uzatılmıştı. Daha sonra 02.01.2004 tarih ve 25334 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 5035 sayılı yasa ile Kurumlar Vergisi Geçici 28-29 maddeleri. uygulama süresi 31.12.2004 tarihine kadar uzatılmıştı.

Kurumların en az iki tam yıl süreyle

aktifinde bulunan iştirak hissesi ve gayrimenkullerinin satışından elde ettiği ve sermayesine ilave ettiği kazançlara tanınan istisna kalıcı hale gelmiştir.

Bilindiği gibi; Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 28. maddesi uyarınca, 01.01.1999-31.12.2004 tarihleri arasında geçerli olmak üzere tam mükellef kurumların, aktiflerinde en az iki tam yıl kalmış olan iştirak hisselerinin ve gayrimenkullerini satmaları durumunda elde edecekleri kazancı sermayelerine ilave etmeleri şartı ile bu kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmişti. Madde de belirtildiği gibi bu istisnanın süresi 31.12.2004 tarihinde sona ermiştir.

31.12.2004 tarih ve 3. Mükerrer 25687 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5281 Sayılı Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 31. maddesi ile bu hüküm Kurumlar Vergisi Kanununun “ İstisnalar ” başlıklı 8. maddesine 12. bent olarak eklenmek suretiyle kapsamı genişletilerek kalıcı hale getirilmiştir.

8- İstisnadan Yararlanmanın Koşulları

Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan değişiklikle 14.08.1999 tarih ve 4444 sayılı yasanın geçici 28/a maddesi ile 1.1.1999-31.12.2002 tarihleri arasında geçerli kılınmıştır.⁵ Daha sonra istisna-

³ Şükri Kızılot Gayrimenkul Satışında Dikkat Edilecek Hususlar, Hürriyet Mali Yaklaşım Köşesi 27.09.2003

⁴ Kurumlar Vergisi Kanunu

⁵ 4444 Sayılı Kanun

dan yararlanma süresi 4783 sayılı yasanın 10. Md. ile yapılan düzenleme ile 31.12.2003 tarihine kadar uzatılmıştı. Bu kez 02.01.2004 tarih ve 25334 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 5035 sayılı yasa ile Kurumlar Vergisi Geçici 28-29 maddeleri uygulama süresi 31.12.2004 tarihine kadar uzatılmıştı.

Yine istisna 6.7.1995 tarih 22335 sayılı resmi gazetede yayınlanan 51 nolu KVGTV de gerekli açıklamalar yapılmıştır.⁶ Her ne kadar bu tebliğ açıklamaları Kurumlar Vergisi Kanunu geçici 23. maddesinin yürürlükte bulunduğu dönemde yapılmışsa da yeni madde ile de önemli bir değişikliğin olmadığı görülmektedir.

Geçici 28 md. de yapılan son değişiklik 4503 sayılı kanunla olmuştur. Buna göre kurumların turizm yatırım veya işletme belgesine sahip turizm tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin tamamını veya birleşmenin, teşvik belgeli yatırım yapmak üzere kurulacak bir sermaye şirketine veya yeni kurulacak yabancı ortaklı bir anonim şirkete aynı sermaye olarak konulması hali de istisna kapsamına alınmıştı. Diğer bir değişiklik, istisna kazancın sermayeye ilavesi nedeniyle ortaklara verilecek bedelsiz hisse senetlerinin ortaklarca elde edilmiş menkul sermaye iradı sayılacak olmasına rağmen, elde etmiş oldukları

menkul sermaye iradı için beyanname vermeyeceklerine ilişkin düzenleme idi.⁷

Bu kez 31.12.2004 tarih ve 3. Mükerrer 25687 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5281 Sayılı Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanununun 31. maddesi ile bu hüküm Kurumlar Vergisi Kanununun “ İstisnalar ” başlıklı 8. maddesine 12. bent olarak eklenmek suretiyle kapsamı genişletilerek kalıcı hale getirilmiştir. Kurumlar vergisi mükellefleri, aktifte kayıtlı gayrimenkullerini sattıklarında, kurumlar vergisi ödemeyebilecek. Daha önce de mevcut olan ve süresi 31 Aralık 2004’te sona eren istisna, 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren, **yeniden ve kapsamı genişletilerek getirildi.**

Buna göre; kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktifinde yer alan gayrimenkullerinin, satışından doğan ve **sermayeye eklenmesine karar verilen kazançları**, kurumlar vergisinden müstesna olacaktır. (Kurumlar Vergisi Kanunu Md.8/12).

Sermayeye ilave edilme işleminin, satışın yapıldığı yılı izleyen, ikinci takvim yılının sonuna kadar gerçekleştirilmesi gerekir. Yasa maddesine göre; vadeli satış halinde, ilk yapılan tahsilatın gayrimenkulün maliyet bedeline

⁶ 6.7.1995 tarih ve 22335 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁷ Şükrü Kızılot , Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması Yaklaşım Yayınları, Ankara 2000 s 2458

ilişkin olduğu kabul edilir. Bankalara borçlu olanlar ile kefillerinin, bu borçlara karşılık bankalara devrettikleri gayrimenkuller ile bankaların alacaklarına karşılık edindikleri, gayrimenkullerin satışında, iki tam yıl süre ile elde tutulma koşulu aranmayacaktır.

Tam mükellef sermaye şirketleri dışındaki kurumlar ile dar mükellef kurumlarda, satıştan doğan kazancın sermayeye eklenmesi koşulu aranmaz. Bu kazançlar, özel bir fon hesabında tutulur. **Kooperatifler de bu uygulamadan yararlanırlar.** Sermayeye eklenen ya da fon hesabında tutulan kazançların, beş yıl içinde; herhangi bir şekilde işletmeden çekilmesi, **ortaklara dağıtılması**, dar mükellef kurumlar tarafından yurtdışına transfer edilmesi veya bu süre içinde işletmelerin tasfiyesi halinde (devir, birleşme ve bölünme durumları hariç), bu kazançlar o yılın kazancı sayılarak vergiye tabi tutulacaktır.

İstisnadan yararlanabilmek için aşağıdaki koşulların yerine getirilmesi gereklidir.

8.1 Tam mükellefiyete tabi kurumlar iştirak hisselerini veya gayrimenkullerini iki tam yıl süre ile aktifte bulundurmaları gerekir.

8.2 Tam mükellefiyete tabi kurumlar gayrimenkul veya menkul kıymet ticareti ile uğraşmaması gerekir.

8.3 Tam mükellefiyete tabi kurumlar gayrimenkul veya iştirak hisseleri satışından doğan kazancı, satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine

ilave edilen kısmı kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Vadeli satış halinde satışın yapıldığı dönemi takip eden ikinci dönemin sonuna kadar tahsil edilen kazançların tutarı, ilgili yıl kurum kazancından indirilir. Bu tarihten sonra yapılacak tahsilatlar istisnadan yararlanamaz. İlk yapılan tahsilatın gayrimenkulün maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilir.

8.4 Sermaye eklenen bu kazançların beş yıl içinde işletmeden çekilmemesi gerekir. Bu süre içinde işletmelerin tasfiyesi halinde bu kazançlar o yılın kazancı sayılarak vergiye tabi tutulur.

8.5 Şirketlerin sermayeye ilave edilen karın karşılığında verilen bedelsiz hisse senetleri, ortaklar tarafından temettü geliri elde edilmiş sayılmaz ve gelir vergisi ödenmez. Yani kar dağıtımı sayılmaz.

8.6 Gayrimenkullerin satışından doğan satış kazancının sermayeye ilave edilme işleminin ön izninin satışın yapıldığı yılı takip eden yılın nisan ayı sonuna kadar alınması gerekir. Diğer işlemlerin bahsi geçen yıl sonuna kadar tamamlanması istisnanın geçerliliği için zorunludur.

8.7 Satış vaadi sözleşmeleriyle yapılan satışlar bu istisnadan yararlanamaz.

Yukarıda sayılan şartların yerine getirilmesi halinde bu istisnadan yararlanılması gerekir. Şirket aktifine kayıtlı gayrimenkulün üçüncü kişilere satılması halinde sorun yoktur. Ancak satışın aynı gruba dahil bir şirkete satılması ya da patronlardan herhangi

birisine satış yapılması durumunda yukarıda sayılan şartların yerine getirilmesi halinde istisnadan yararlanılıp yararlanılamayacağı konusu tartışılmaktadır. İstisnadan yararlanır görüşünde olanların yanında istisnadan yararlanamayacağı görüşünde bulunanlar da vardır. Grup şirketlerin yukarıdaki sayılan şartları taşıması halinde istisnadan yararlanamayacağını ileri süren görüş sahiplerine göre, sermaye şirketlerinin yapılarının güçlendirilmesi ve bu şirketlerin finansman sıkıntılarının giderilebilmesini sağlamak için getirildiğinden aynı gruba dahil şirketlere yapılan satışlarda bu amacın gerçekleşmeyeceği sebebi ile örtülü kazanç aktarımı olabileceği ileri sürülmektedir.

Grup şirketlerinin de bu istisnadan yararlanabileceği görüşünü savunanlar, düzenlemenin amacı şirketlere ek bir külfete (KDV, enflasyondan kaynaklanan izafi gelir nedeniyle çıkabilecek vergi) karşılaşmadan bağlı değerlerinden yararlanabilme imkanı sağlamasıdır. Muvazaa olmaması koşuluyla grup şirketlerine yapılan satışlar da istisnadan yararlanır. Ayrıca istisnayı düzenleyen değişik kanunlarda aksine bir hüküm de bulunmamaktadır.

9- İstisnadan Yararlanarak Ödenmeyecek Vergiler

Yukarıda sayılan şartları taşıyan kurumlar vergisi mükellefleri yaptıkları bu tür satışlardan dolayı elde etmiş oldukları kazançlarından ötürü Kurumlar Vergisi ödemeyeceklerdir. (KVK

md.8/12) Satış % 10 stopaja da tabi değildir.(GVK 94/6-b)

Kurumların en az iki yıl süreyle aktiflerinde kayıtlı olan gayrimenkullerin 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren satışı kazancı sermayeye eklemek koşulu aranmaksızın KDV den müstesna olacaktır. Şartları taşıyan kurumlar Katma Değer Vergisi Kanunu gereği bu satışlardan dolayı Katma Değer Vergisi ödemeyeceklerdir. (KDV md.17/4-r)

İstisnadan yararlanacak mükelleflerin yukarıda sayılan koşulları yerine getirmeleri gerekecektir. Ancak Katma değer vergisi istisnasından yararlanacak kurumların en az iki yıl süreyle aktife kayıtlı olan gayrimenkülün satışından doğan kazanç sermayeye eklenmese dahi KDV den müstesna olacaktır. KDV sız satış dan gayrimenkül ticareti yapanlar yararlanamazlar. (KDV md.17/4-r)

10- İstisnanın Uygulanması ve Yevmiye Kayıtları

Mükellefin istenen koşulları taşıması halinde bu istisnadan yararlanabileceğini belirtmiştir.

İstisnadan yararlanacak tam mükellef kurumun önce tapu ve harç istisnasından yararlanmak için kurumun karar defterine alacağı bir kararla KVGT 51'deki dilekçe örneklerine uygun dilekçeler hazırlanarak harç ödenmeden satış gerçekleştirilir.

Satışın gerçekleşmesinden sonra Sermaye Artırımı işlemleri için ön izin alınmalıdır. Eski sermayenin ödendiği-

nin ve satış kazancının sermayeye ilavesi için Yeminli Mali Müşavirlik tesbit raporunun ön izin dilekçesine ilavesi gerekir.

Ön izin alındıktan sonra Sermaye artırımını tescil ve ilan ettirilir. Burada satış kazancının tamamının sermayeye ilave edilebileceği gibi, bir kısmının da ilave edilmesi mümkündür. Ayrıca satış kazancına ilaveten nakit artırımında da bulunabilir.

İstisnadan yararlanan mükellefin yevmiye kayıtları,

1. ----- / -----

100 KASA /BANKALAR HS

...pafta ...ada ...parsel . . .

252 BİNALAR

...pafta ...ada ...parsel . . .

679 DİĞER OLAĞAN DIŐI GELİR VE KARLAR

00 Duran varlık satışları

... Satışları

...pafta ...ada ...parsel gayrimenkulun satışı

----- / -----

2. ----- / -----

679 DİĞER OLAĞAN DIŐI GELİR VE KARLAR

00 Duran varlık satış karı

529 DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ

00 Sermaye eklenecek gayrimenkul satış karları

Gayrimenkullerin satışlarından elde edilen karın KV Geç.28. md.

gereği sermaye ilave edilmek üzere yedek hesabına aktarılması

----- / -----

Mükellef sermaye artırım işlemlerini tamamlayarak sermaye artırımının tescil ve ilanından sonra şirket defterlerine aşağıdaki kaydı düşecektir. Ayrıca Yeminli Mali Müşavirlik Kurumlar Vergisi istisna raporu düzenlenerek yasal suresi içinde vergi dairesine verilecektir.

1. ----- / -----

529 DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ

500 SERMAYE

Gayrimenkul satış kazancının sermayeye ilavesi

----- / -----

11- Sonuç

Şirket gayrimenkul satış kazancının sermayeye ilave edilmesi uygulaması ile ilgili önemli birkaç noktanın öne çıkarılmasında yarar vardır.

- 11.01 Mükelleflere KDV yönünden bir kolaylık sağlanmıştır, İstisnadan yararlanacak mükelleflerin yukarıda sayılan koşulları yerine getirmeleri gerekecektir. Ancak Katma değer vergisi istisnasından yararlanacak kurumların en az iki yıl süreyle aktive kayıtlı olan gayrimenkulün satışından doğan kazanç sermayeye eklenmese dahi KDV den müstesna olacaktır. KDV sız satış dan gayrimenkul ticareti yapanlar yararlanamamalarıdır.
- 11.02 Grup şirketlerde yapılan satışlarda grup içi şirkete ya da ortaklardan birine satılması durumunda, koşulları taşıması hali muvazaalı ve abartılı işlem olmaması koşuluyla bu satışların da istisnadan yararlanması gerekir.
- 11.03 Enflasyon düzeltmesi sonrası şirketler ise düzeltilmiş aktif değerlerin satıştan yüksek olduğu durumlarda, bir başka ifade ile zarar çıkması durumlarında, zararın indirimi ve istisnadan yararlanmayarak gayrimenkulün satışını yapabilirler.
- 11.04 Ancak bu durumdaki mükelleflerden Gayrimenkul satış karının sermayeye ilave edilmesi uygulamasından yararlanmak isteyen mükelleflerle ilgili yaşanan sorunların çözümlenmesinde yarar vardır. Sermayesini yükseltecek yada gayrimenkulunun satışından doğan kazancını sermayesine ilave edecek şirketlerin yukarıda belirtilen hususlara dikkat etmeleri gerekmektedir.

TTK 274. Maddesi, anonim şirketlerin muameleleri, bir nizamname ile tayin olunacak şekilde ilgili vekalet tarafından murakabe edilir. Şirketin maksat ve mevzuuna aykırı veya amme kanunları gereğince şirketin fesini icap ettiren hal ve muameleleri tahakkuk eden şirket aleyhine, ilgili vekalet tarafından fesih davası açılabilir. (TTK 137, 270, 271, 279/2, 434, 435, 489)

20.12.2001 tarih 24616 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Gelir Vergisi Genel Tebliği 243/5. Bölümünde Danıştay 4. Dairesi 4.12.2000 tarih ve Esas no 2000/1307, Karar no 2000 5053 sayılı kararı ile 193 sayılı GVK’nın 94/6/b-i numaralı bendinde karın sermayeye ilavesinin kar dağıtımını sayılmaya- çağından bahisle ortaklar açısından da elde edilmiş bir kar payından da söz edilemeyeceği belirtilerek bu gelirlerin beyanına ilişkin 231 seri nolu tebliğin iptaline karar verilmiş olup, bu karar Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun 8.06.2001 tarih ve Esas no 2001/180, Karar no 2001/224 sayılı kararı ile kesinleşmiş bulunmaktadır.

Bu durumda gerçek kişi ortaklar tarafından karın sermayeye ilavesi suretiyle elde edilen kar paylarının beyan edilmemesi gerekmektedir.