

İstanbul, 17.01.2005

Uygulamada "geçici 28." madde olarak anılan ve süresi 31.12.2004 tarihinde dolan, gayrimenkul ve iştirak hissesi satışlarından elde edilen kazancın, sermayeye eklenmesi koşulu ile Kurumlar Vergisinden istisna olmasını düzenleyen hüküm 5281 sayılı yasa ile Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen (madde 8/12) fıkra ile kalıcı hale getirilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan istisna hükmüne paralel olarak KDV Kanununda yer alan geçici 10.maddenin hükmü de 31.12.2004 tarihi itibarıyla sonlanmış, ancak 5281 sayılı yasanın 33.maddesi ile KDV Kanununun 17.madde (4) numaralı fıkrasına eklenen "r" bendi ile gayrimenkul ve iştirak satışlarına yönelik KDV istisnası da kalıcı hale getirilmiştir.

Bu sirkülerin amacı, 5281 sayılı yasa ile kalıcı hale gelen KDV istisnasının geçici 10.madde ile olan farklılıklarının ve benzeşen yönlerinin açıklanması ve konu hakkında Maliye Bakanlığı tarafından açıklama yapılana kadar müşterilerimizin uygulamalarına açıklık getirmektedir.

KDV Kanununun geçici 10.maddesi ile 17/4-r maddesinin birlikte değerlendirilmesi durumunda 01.01.2005 tarihinden itibaren uygulamada dikkate alınması gereken hususlar şöyledir ;

- Gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerin K.D.V.'den istisna olabilmesi için sözkonusu kıymetlerin en az 2 yıl süreyle kurumların aktiflerinde yer alması gerekmektedir. Bu konuda daha önce KDV Kanunu Genel tebliğlerinde yapılan açıklamaların aynen devam edeceğini tahmin etmekteyiz.
- KDV Kanununun 17/4-r maddesi ile kalıcı hale gelen istisnadan yararlanabilmek için "tam mükellef kurum" olma koşulu kalkmış olup, maddede tanımını bulan "kurum" ifadesi ile dar mükellef kurumların gayrimenkul ve iştirak hissesi satışları da KDV yönünden istisna kapsamına alınmıştır.
- Maddenin düzenleniş tarzından da anlaşılacağı üzere geçici 10.madde uygulamasından farklı olarak (Kurumlar Vergisi Kanununun 8/12.maddesine atıf yapılmadığı için) istisnanın uygulanabilmesi için işlem neticesinde kazanç oluşması ve bunun sermayeye eklenmesi koşulu bulunmamaktadır. Bu durum özellikle kazanç çıkmaması durumunda KDV istisnasının uygulanamaması problemini ortadan kaldırmakta, sermayeye ekleme koşulundan kaynaklanan veya vadeli satış hallerindeki tahsilat dönemlerine ilişkin uygulama problemlerini ortadan kaldırmaktadır. Başka bir istisna ile veya Kurumlar Vergisi Kanunundaki istisna hükmü ile uygulama bağı kurulmadığından, koşullara uyan mükelleflerin bütün teslimleri istisna kapsamına girmektedir.
- Bankalara borçlu olanların veya kefillerinin borca karşılık gayrimenkul veya iştirak hisselerinin bankalara devir ve teslimlerinde de KDV istisnası uygulanacak olup, bu tür işlemlerde 2 yıl aktifte yer alma koşulu aranmamaktadır. Ayrıca bankalara borçlu olanlar veya kefilleri yönünden getirilen istisna hükmünde sadece kurumlar vergisi mükellefi olma koşulu bulunmamakta olup, gelir vergisi mükellefleri de bu istisnadan yararlanabilecektir. Madde metninde Gelir vergisi mükelleflerine yönelik doğrudan bir belirleme olmamakla birlikte, banka borçlularının ve bunların kefillerinin tanımlanmasında "kurum" ifadesi yerine "bankalara borçlu olanların ve kefillerinin" tanımı kullanılarak kısıtlama yapılmamıştır. Ayrıca, bu işlemlere konu kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve devir tarihine kadar (hesap dönemi) indirimle giderilemeyen KDV'nin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınacağı belirtilmek suretiyle Gelir Vergisi mükelleflerinin de (bankalara borçlu olanlar veya kefilleri) bu hükümden yararlanılabileceği anlaşılmaktadır.
- Banka borçlularının veya kefillerinin borca karşılık gayrimenkul veya iştirak hisselerini rızaen bankaya devretmeleri istisna kapsamına girdiği gibi, bu kıymetlerin müzayede mahallinde (icra yolu ile) satılması ve alacaklının da sözkonusu Banka olması durumunda bu satış işlemi de istisnadan yararlanacaktır. Bilindiği üzere, KDV Kanununun 1/3-d maddesi ile müzayede mahallinde yapılan satışlar KDV'nin konusuna girmekte olup, icra mahallinde yapılan satışlarda bu kapsamda değerlendirilmektedir. KDV Kanununun 17/4-r maddesi hükmü çok açık olmamakla

birlikte bu konuda madde gerekçesinde de bir açıklama bulunmamaktadır. Düzenleniş tarzı itibariyle borçlu veya kefillerinin sahip oldukları gayrimenkul veya iştirak hisselerinin (Gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmayanların sahip oldukları kıymetler de dahil) İcra İflas Kanunu veya 6183 sayılı Kanun çerçevesinde cebri icra yöntemi ile satılması durumunda ve satış işlemindeki alıcının borca karşılık olarak alacaklı banka olması durumunda, bu satış işleminin de KDV'den istisna olacağı gibi bir anlam çıkmakla birlikte konu hakkındaki Maliye Bakanlığı'nın açıklamasını beklemekte fayda olacaktır.

- Mevcut istisnadan yalnızca "satış" şeklinde yapılan devir ve teslimler yararlanacak olup, "bağış" veya "hibe" şeklindeki devir ve teslimlerin istisna kapsamına girmesi mümkün bulunmamaktadır. Nitekim madde gerekçesinde de bu husus açık bir şekilde belirtilmiştir.
- İstisna kapsamındaki gayrimenkul ve iştirak hisselerinin devir ve teslimlerinden, bu kıymetlerin ticaretini yapanların bu amaçla ellerinde bulundurdukları kıymetler yararlanamayacaktır. Konuya ilişkin daha önceki tebliğlerde yer alan açıklamaların geçerli olacağı tahmin edilmektedir.
- İştirak hisselerinin satışına yönelik dikkat edilmesi gereken bir hususta Anonim Şirket hissesine sahip olmak ile diğer kurumların sermaye yapısına ortak olmak arasında KDV Kanunu uygulaması açısından farklılıklar bulunmaktadır. Şöyle ki; KDV Kanununun 17/4-g maddesi ile hisse senedi teslimleri KDV'den istisna edilmiş olup, bunun dışındaki ortaklık paylarının teslimi KDV'nin konusuna girmektedir. Bu nedenle Kanunun 17/4-r maddesine eklenen hüküm ile anonim şirket hissedarlarına yönelik yeni bir düzenleme yapılmamış olup (2 yıllık süreye bakılmaksızın her halikarda KDV'den istisnadır) yeni hüküm, hisse senedi ile temsil edilen ortaklık payları dışındaki durumlarda yeni bir uygulamaya yol açmaktadır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, A.Ş. dışındaki kurumların sermaye yapısına ortak olan kurumların 2 yıldan daha az süre ile aktiflerinde yer alan iştirak hissesi satışlarında, KDV Kanununun 1/1.maddesi hükmüne göre KDV hesaplanma zorunluluğu bulunmaktadır.

- Mevcut istisnadan (gayrimenkul ve iştirak hissesi satışı) yalnızca kurumlar vergisi mükellefi olan kurumlar yararlanabilecek olup, şahıs işletmelerinin, adi ortaklıkların, adi komandit şirketlerin ve kolektif şirketlerin bu hükümden yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

Bilgilerinize sunulur.

Saygılarımızla,

A R K A N & E R G İ N
ULUSLARARASI DENETİM VE
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
ANONİM ŞİRKETİ