

**5520 SAYILI YENİ K.V.K. İLE YAPILAN DÜZENLEMELER SONRASINDA  
İŞTİRAK HİSSESİ VE GAYRİMENKUL TESLİMLERİNİN KDV, BSMV, DAMGA  
VERGİSİ VE TAPU VE KADASTRO HARÇLARI KARŞISINDAKİ DURUMU**

**GİRİŞ**

1984 yılından bu yana geçici maddeler çerçevesinde uygulanan ve 31.12.2004 tarihi itibarıyla uygulama süresi biten gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazançlarına tanınan kurumlar vergisi istisnası, 5281 sayılı Kanunla firmaların mali yapılarının güçlendirilmesi amacıyla kalıcı olarak ve daha sade bir şekilde 5422 sayılı eski K.V.K.'nın 8'inci maddesinde yeniden düzenlenmiş ve istisna kalıcı hale getirilmiştir.

21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) bendinde, gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazançlarına tanınan istisna farklı usul ve esaslarla, 21.06.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere, yeniden düzenlenmiştir. İstisna hükmü aynen aşağıdaki gibidir

*“e) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı.*

*Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.*

*İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır. Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarı değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.*

*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 alınır. Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.”*

Biz, bu yazıda, 5520 sayılı yeni K.V.K. ile yapılan düzenlemeler sonrasında, iştirak hissesi ve gayrimenkul teslimlerinin katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, damga vergisi ve tapu ve kadastro harçları karşısındaki durumunu, ilgili Kanunlarda yapılan düzenlemeler çerçevesinde, eski düzenlemeler ile kıyaslayarak anlatacağız.

## **I- İŞTİRAK HİSSESİ VE GAYRİMENKUL TESLİMLERİNDE KDV İSTİSNASI**

Bilindiği gibi, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 10'uncu maddesi ile iştirak hissesi ve gayrimenkul teslimleri için kurumlar vergisi istisnasına bağlı katma değer vergisi istisnası uygulanmaktaydı. 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28 ve 29'uncu maddelerinin uygulama sürelerinin 31.12.2004 tarihi itibarıyla sona ermesi nedeniyle, 01.01.2005 tarihinden itibaren uygulanma şansı kalmayan Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 10'uncu maddesi hükmü aynen aşağıdaki gibiydi.

*“5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28 inci maddesi ile geçici 29 uncu maddesinin birinci fıkrasının (6) ve (7) numaralı bentleri kapsamındaki teslimler 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.”*

Yukarıda belirtildiği gibi, 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28 ve 29'uncu maddelerinin uygulama sürelerinin 31.12.2004 tarihi itibarıyla sona ermesi ile iştirak hisseleri ve gayrimenkul satış kazançlarına uygulanan kurumlar vergisi istisnası, 5281 sayılı Kanun ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin 12 numaralı bendinde, 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, yeniden düzenlenmiş ve bu şekilde istisna kalıcı hale getirilmişti. Bu düzenlemeye paralel olarak aynı Kanun ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin 4 numaralı fıkrasının (r) bendinde, 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, iştirak hissesi ve gayrimenkul satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler için katma değer vergisi istisnası ihdas edilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin 4 numaralı fıkrasına 5281 sayılı Kanun ile eklenen (r) bendi aynen aşağıdaki gibidir.

*“r) 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.”*

5281 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemenin amacı, madde gerekçesinde belirtildiği üzere, kurumların mali yapılarını güçlendirmek ve bankaların alacaklarının tahsilini hızlandırmaktır. 5520 sayılı K.V.K.’nın yürürlüğe girmesiyle birlikte K.D.V.K.’nın yukarıda bahsedilen hükmünde herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Söz konusu istisna uygulaması, eski düzenleme ile olan benzerlik ve farklılıkları göz önünde bulundurularak aşağıdaki başlıklar altında anlatılacaktır.

## **1. KDV İstisnasından Yararlanacak Mükellefler**

5281 sayılı Kanun ile Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 17/4’üncü maddesine eklenen (r) bendinin birinci fıkrasından anlaşılacağı üzere, 2 çeşit devir ve teslim için katma değer vergisi istisnası getirilmiştir. Bunlardan birincisi, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri, ikincisi ise, bankalara borçlu olanların veya bunların kefillerinin borçlarına karşılık olarak yaptıkları iştirak hissesi veya gayrimenkul devir ve teslimleridir.

Bu devir ve teslimlerin birincisini gerçekleştirerek istisnadan yararlanacakların, kurumlar vergisi mükellefleri olduğu, kanun hükmünde açık olarak belirtilmiştir. O halde, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkulleri satış suretiyle devir ve teslim eden kurumlar vergisi mükellefleri, bu teslim nedeniyle katma değer vergisi hesaplamayacaklardır. Ayrıca, teslimi yapan kurumlar vergisi mükellefinin, tam veya dar mükellef olmasının istisna uygulaması açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 17/4-r bendinin, 01.01.2005 tarihi itibarıyla uygulanma şansı kalmayan geçici 10’uncu maddeden en önemli farkı, **düzenlemenin kurumlar vergisi istisnasından bağımsız olarak yapılmasıdır**. Bilindiği gibi, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun geçici 10’uncu maddesi hükmünde 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun geçici 28’inci maddesi hükümlerine atıf yapılarak istisna uygulamasının şartları belirleniyordu. Bu nedenle, eski uygulamada yalnızca tam mükellef kurumlar istisnadan yararlanabiliyordu. Yeni düzenlemeye göre ise, tam mükellef kurumların yanı sıra dar mükellef kurumlar da katma değer vergisi istisnasından yararlanacaklardır.<sup>1</sup>

Öte yandan, bankalara borçlu olanların veya bunların kefillerinin, kurumlar vergisi mükellefi olması gibi bir şart Kanun’da yer almamaktadır. **O halde, bankalara borçlu olanların veya bunların kefillerinin gelir vergisi mükellefi olması halinde de istisna uygulanabilecektir.**

### **- Bankalara Borçlu Olan Kurumlara İpotek Verenler ile TMSF’ye Borçlu Olan Kurumlar ile Bunların Kefillerinin ve İpotek Verenlerin Katma Değer Vergisi İstisnasından Yararlanmaları Mümkün mü?**

5520 sayılı yeni K.V.K.’nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının f) bendinde, bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya **Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna** borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve **ipotek verenlerin** sahip oldukları

<sup>1</sup> 5520 sayılı yeni K.V.K.’nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) bendi hükmü ile de aynı esas benimsenerek, tam mükellef kurumlar gibi dar mükellef kurumların da iştirak hissesi ve gayrimenkul satış kazancı istisnasından yararlanmaları sağlanmıştır.

taşınmaz, iştirak hisseleri satışlarının % 75'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. K.D.V.K.'nın 17. maddesinin 4 numaralı fıkrasının (r) bendinde ise, **bankalara borçlu olanların ve kefillerinin** katma değer vergisi istisnasından yararlanabilecekleri belirtilmiştir.

Bu durumda 5520 sayılı yeni K.V.K. ile yapılan düzenlemeler sonrasında, bankalara ve TMSF'ye borçlu olan kurumlar ile bunların kefilleri ve ipotek verenler kurumlar vergisi istisnasından faydalanabilecekken, TMSF'ye borçlu olan kurumlar ile bunların kefilleri ve ipotek verenler katma değer vergisi istisnasından faydalanamayacaklardır. Çünkü, K.D.V.K.'da istisna **sadece bankalara borçlu olan kurumlar ile bunların kefilleri** için istisna düzenlenmiştir. Dolayısıyla, TMSF'ye borçlu olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve hem bankalara hem de TMSF'ye borçlu olan kurumlara ipotek verenlerin katma değer vergisi istisnasından yararlanmaları mümkün değildir.

Diğer taraftan, eski düzenlemede olduğu gibi, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesini 4/r bendinde de iştirak hissesi ve gayrimenkullerin ticaretini yapanların **ticaret amacıyla** elde ettikleri bu mevcutların devir ve teslimi istisna kapsamı dışında tutulmuştur. Buna göre, esas faaliyeti menkul ve gayrimenkul ticareti olan mükelleflerin bu amaçla, diğer bir ifadeyle ticari faaliyet çerçevesinde iktisap ettikleri ve ellerinde tuttukları kıymetlerin satışı sonucu gerçekleşecek teslimlerinin istisnadan yararlanması mümkün değildir. Satışa konu edilen kıymetlerin iki tam yıl kurumun envanterinde duruyor olması da durumu değiştirmeyecektir. Aynı durum satmak üzere gayrimenkul inşaatı ile uğraşan mükellefler açısından da geçerlidir. Ancak, gayrimenkul veya menkul kıymet ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine, tahsis ettikleri gayrimenkullerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında bulunmaktadır. Benzer düzenleme 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da yapılmıştır.

## **2. İştirak Hissesi ve Gayrimenkulü 2 Yıl Aktifte Bulundurma Şartı**

İstisna, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hissesi ve gayrimenkullerin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve tesliminde uygulanabilecektir. İstisnanın uygulanabilmesinin temel şartı, gayrimenkul ve iştirak hisselerinin asgari iki tam yıl (730 gün) kurumun aktifinde yer alması, diğer bir ifadeyle kurumun bu değerlere iki yıl süreyle bilfiil sahip olmasıdır. Bu yönüyle 5520 sayılı yeni K.V.K.'da yer alan istisna düzenlemesi ile K.D.V.K.'da yer alan istisna düzenlemesi paralellik arz etmektedir.

Bankalara borçlu olanlar ile kefillerinin iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin müzayede yoluyla yapılanlar dahil devir ve teslimleri ise mali sektörün özelliği göz önüne alınarak bu şartın dışında tutulmuştur.

## **3. Satış İşlemi**

İstisna, "satış" yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimler için uygulanabilecektir. Bağış ve hibe şeklindeki devir ve teslimler istisna kapsamı dışında tutulmuştur. Gayrimenkuller açısından satış işlemi özellik arz etmektedir.

Bir gayrimenkul satışından bahsedilebilmesi için, Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre gayrimenkul olarak tanımlanan bir maddi kıymetin olması; bu gayrimenkul veya gayrimenkulun üzerinde bulunduğu arsa ve arazinin de kurum adına tapuda tescil edilmiş olması gerekir. Dolayısıyla, örneğin; henüz cins tashihi ve kurum adına tescili yapılmamış bir

binanın satışı suretiyle yapılan devir ve teslime, binanın bağımsız bir birim olarak veya üzerinde bulunduğu arsa ya da arazinin kurum adına tescilli yapılmadan gerçekleşecek satışlarda istisna uygulaması söz konusu olmayacak, kurum adına tescil yapıldıktan sonra yapılacak satışlar istisna kapsamında değerlendirilebilecektir. Aynı şekilde, fiiliyatta çeşitli nedenlerle tapuda tescilin kurum adına yapılmasında gecikmeler olabilmektedir. Fiilen işletme tarafından iki yıldan fazla süreyle sahip olunduğu, yapı inşaatı ruhsatı veya vergi dairesi tespiti yahutta resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilen ancak, çeşitli nedenlerle tapu kaydında gecikmelerin söz konusu olduğu gayrimenkuller ile gayrimenkullerin mütemmim cüz'ü mahiyetindeki değerlerin satışından doğacak kazançlar da bu istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Diğer taraftan, gayrimenkullerde mülkiyetin devri tapuya tescil ile gerçekleşeceğinden satış vaadi sözleşmesine dayanan işlemlerde tapuda tescil gerçekleşinceye kadar istisna uygulanamayacaktır.

5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) bendinde "gayrimenkul" terimi yerine "taşınmaz" terimi kullanılmıştır. Maddenin gerekçesinde ise istisnaya konu olan taşınmazlar, Türk Medeni Kanununda yer alan "Taşınmaz" olarak tanımlanan, esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallar olarak açıklanmıştır. Bunlar Türk Medeni Kanunu'nun 704 üncü 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 Kanunun 705 inci maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olmaları gerekmektedir.

Burada bir başka hususa dikkat etmek gerekmektedir. 5281 sayılı Kanun ile ihdas edilen katma değer vergisi istisnasının amacı, madde gerekçesinde belirtildiği üzere, kurumların mali yapılarını güçlendirmek ve bankaların alacaklarının tahsilini hızlandırmaktır. 5520 sayılı yeni K.V.K.'da da istisna aynı amaçlar için ihdas edilmiştir. İştirak hissesi ve gayrimenkul satış kazançlarına kurumlar vergisi istisnasını kalıcı hale getiren 5281 sayılı Kanun'un gerekçesinde yapılan açıklamalar aynen aşağıdaki gibidir.

"İstisna uygulanabilmesi için, gayrimenkul veya iştirak hisselerinin satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir. Bu nedenle, iştirak hisseleri ve gayrimenkullerin 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 imkanlarını artıracığından istisna uygulanması kapsamında bulunmaktadır. Kat karşılığında arsa devrinde olduğu gibi, bir mal veya hakkın başka bir mal veya hak ile değiştirilmesini ifade eden trampa işlemleri ise istisna uygulaması açısından satış hükmünde değildir."

Yukarıda belirtildiği gibi, iştirak hissesi ve gayrimenkul devir ve teslimlerine tanınan katma değer vergisi istisnası, kurumlar vergisi istisnasından bağımsız olarak düzenlenmiştir. Ancak, gerek Kurumlar Vergisi Kanunu'nu ve gerekse Katma Değer Vergisi Kanunu'nu, kurumların mali yapılarını güçlendirmek ve bankaların alacaklarının tahsilini hızlandırmak amaçları ile ihdas edilmişlerdir. Bu nedenle, katma değer vergisi istisnası açısından da iştirak hisseleri ve gayrimenkullerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, takası gibi işlemlerin istisna kapsamına girmeyeceğini, ancak, bu kıymetlerin borç karşılığı takasında istisnanın uygulanacağını düşünmekteyiz.

#### 4. Satıştan Doğan Kazancı Sermayeye Ekleme Şartı

Yukarıda pek çok defa belirtildiği üzere, 5281 sayılı Kanun ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-r bendinde, kalıcı hale getirilen iştirak hissesi ve gayrimenkul devir ve teslimlerine uygulanan katma değer vergisi istisnası, gerek 5422 sayılı eski K.V.K.'nın 8/12'nci bendinde gerekse 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) bendinde hüküm altına alınan kurumlar vergisi istisnasından bağımsız bir şekilde işler hale getirilmiştir.

5422 sayılı eski K.V.K.'nın 8/12'nci bendinde hüküm altına alınan kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilmek için satış sonucu doğacak kazancın, sermayeye eklenmesi gerekmekteydi. 5520 sayılı yeni K.V.K.'da ise sermayeye ilave şartına yer verilmemiş, ancak, istisnadan yararlanabilmek için satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerektiği belirtilmiştir.

Katma değer vergisi istisnasından yararlanabilmek için ise böyle bir şart bulunmamaktadır. Dolayısıyla, iştirak hissesi ve gayrimenkul teslimlerinde, satıştan doğan kazancın pasifte özel bir fon hesabında tutulması zorunluluğu olmaksızın, katma değer vergisi istisnasından yararlanılabilecektir.

#### II- İŞTİRAK HİSSESİ VE GAYRİMENKUL TESLİMLERİ SONUCU LEHE ALINAN PARALARDA BSMV İSTİSNASI

5281 sayılı Kanun'un 39'uncu maddesinde yapılan düzenleme ile yürürlük süresi 31.12.2004 tarihinde sona eren, 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28'inci maddesi ile geçici 29'uncu maddesinin 6 numaralı bendinde yer alan banka ve sigorta muameleleri vergisine ilişkin istisna hükümleri, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun "İstisnalar" başlıklı 29'uncu maddesinde düzenlenerek Gider Vergileri Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ile uyumlu hale getirilmiştir.

5281 sayılı Kanun ile 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, Gider Vergileri Kanunu'nun 29'uncu maddesine eklenen (v) bendi aynen aşağıdaki gibidir.

*"v) **5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (12) numaralı bendi kapsamındaki işlemler dolayısıyla lehe alınan paralar,**"*

5520 sayılı yeni K.V.K.'nın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren Gider Vergileri Kanunu'nda herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Dolayısıyla söz konusu Kanun'da 5422 sayılı K.V.K.'nın 8/12. maddesine yapılan atıf devam etmektedir. Bu durum, akıllara 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın uygulamaya başlamasıyla birlikte istisna kapsamında lehe alınan paralar üzerinden banka ve sigorta muameleleri vergisi hesaplanması gerekip gerekmediği sorusunu getirmektedir.

Ancak, 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın tamamı incelendiğinde akılları karıştıran bu sorunun yersiz olduğu anlaşılmaktadır. Nitekim, 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın geçici 1. maddesinin (5) numaralı fıkrasında, diğer Kanunlarla 5422 sayılı Kanuna yapılmış olan atıfların, **ilgili olduğu maddeler itibarıyla** 5520 sayılı Kanuna yapılmış sayılacağı belirtilmiştir.

Gider Vergileri Kanunu'nun 29. maddesinin (v) bendi ile 5422 sayılı eski K.V.K.'nın 8/12 maddesinde düzenlenen gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası ile bankalara borçlu durumda olanlar ile bunların kefillerinin bu borçlara karşılık bankalara devrettikleri gayrimenkul ve iştirak hisselerinden elde ettikleri kazançla ilişkin istisna hükümlerine atıf yapılmıştır. Dolayısıyla, Gider Vergileri Kanunu'nda yapılan bu atfın, 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın geçici 1. maddesine göre, aynı Kanun'un 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) ve f) bentlerinde düzenlenen istisnalara yapıldığının kabul edilmesi gerekmektedir.

Bu durumda, 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın uygulandığı dönemde de Kanun'un 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) ve f) bentlerinde belirlenen şartlara uygun gayrimenkul ve iştirak hissesi teslimleri nedeniyle lehe alınan paralar için banka ve sigorta muameleleri vergisi hesaplanmayacaktır.

### **III- İŞTİRAK HİSSESİ VE GAYRİMENKUL TESLİMLERİ SONUCU DÜZENLENEN KAĞITLARDA DAMGA VERGİSİ İSTİSNASI**

Yürürlük süresi 31.12.2004 tarihinde sona eren, 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28'inci maddesi ile geçici 29'uncu maddesinin 6 ve 7 numaralı bentlerinde damga vergisine ilişkin herhangi bir istisna hükmü yer almamaktaydı. Ayrıca, Damga Vergisi Kanunu'nda da iştirak hissesi ve gayrimenkul teslimleri için düzenlenen kağıtlara uygulanacak bir damga vergisi istisnası bulunmamaktaydı. Nitekim, 51 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde<sup>2</sup>, söz konusu kanun hükümlerinde, damga vergisine ilişkin istisna yer almadığı ve bu nedenle, iştirak hissesi ve gayrimenkul teslimleri ile ilgili olarak düzenlenecek kağıtların damga vergisine tabi tutulacağı belirtilmiştir.

Ancak, 5281 sayılı Kanun'un 8'inci maddesi ile Damga Vergisi Kanunu'nun, (2) Sayılı Tablosunun, "IV- Ticari ve Medeni İşlerle İlgili Kağıtlar" bölümüne eklenen (35) numaralı fıkra ile, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin 12 numaralı bendi kapsamındaki işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtların damga vergisinden istisna edilmeleri sağlanmıştır. 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen hüküm aynen aşağıdaki gibidir.

*"35. **5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (12) numaralı bendi kapsamındaki işlemler nedeniyle düzenlenen kâğıtlar.**"*

5520 sayılı yeni K.V.K.'nın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren Gider Vergileri Kanunu'nda olduğu gibi Damga Vergisi Kanunu'nda da herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Dolayısıyla söz konusu Kanun'da 5422 sayılı K.V.K.'nın 8/12. maddesine yapılan atıf devam etmektedir. Bu durum, akıllara, 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın uygulamaya başlamasıyla birlikte istisna kapsamında yapılan satışlar nedeniyle düzenlenen kağıtların damga vergisine tabi tutulmasına gerek olup olmadığı sorusunu getirmektedir.

Ancak, 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın tamamı incelendiğinde akılları karıştıran bu sorunun yersiz olduğu anlaşılmaktadır. Nitekim, 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın geçici 1. maddesinin (5) numaralı fıkrasında, diğer Kanunlarla 5422 sayılı Kanuna yapılmış olan

<sup>2</sup> 51 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 06.07.1995 tarih ve 22335 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

atıfların, ilgili olduğu maddeler itibarıyla 5520 sayılı Kanuna yapılmış sayılacağı belirtilmiştir.

Damga Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı eski K.V.K.'nın 8/12 maddesinde düzenlenen gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası ile bankalara borçlu durumda olanlar ile bunların kefillerinin bu borçlara karşılık bankalara devrettikleri gayrimenkul ve iştirak hisselerinden elde ettikleri kazançla ilişkin istisna hükümlerine atıf yapılmıştır. Dolayısıyla, Damga Vergisi Kanunu'nda yapılan bu atfın, 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın geçici 1. maddesine göre, aynı Kanun'un 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) ve f) bentlerinde düzenlenen istisnalara yapıldığının kabul edilmesi gerekmektedir.

Bu durumda, 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın uygulandığı dönemde de Kanun'un 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) ve f) bentlerinde belirlenen şartlara uygun gayrimenkul ve iştirak hissesi teslimleri nedeniyle düzenlenen kağıtların damga vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir.

#### **IV- GAYRİMENKUL TESLİMLERİ SONUCUNDA YAPILACAK TESCİL İŞLEMLERİNİN TAPU VE KADASTRO HARÇLARI KARŞISINDAKİ DURUMU**

Yürürlük süresi 31.12.2004 tarihinde sona eren, 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28'inci maddesinde ve geçici 29'uncu maddesinin 6 numaralı bendinde, bu maddeler kapsamında yapılacak tescil işlemlerinin tapu ve kadastro harcından istisna olduğu belirtilmiştir. Tapu ve kadastro harcı istisnası uygulamasına ilişkin ayrıntılı açıklamalar ise 51 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin III/C bölümünde yapılmıştır.

5281 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler sonrasında, gerek 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8/12'nci maddesinde, gerekse 492 sayılı Harçlar Kanunu'nda yapılan değişikliklerde, kurumlar vergisi istisnası kapsamında gerçekleştirilecek gayrimenkul teslimleri sonucunda yapılacak tescil işlemlerinin tapu ve kadastro harcından istisna olacağına dair bir hükme yer verilmemiştir.

Aynı şekilde 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) ve f) bentlerinde de kurumlar vergisi istisnası kapsamında gerçekleştirilecek gayrimenkul teslimleri sonucunda yapılacak tescil işlemlerinin tapu ve kadastro harcından istisna olacağına dair bir hükme yer verilmemiştir.

Bu durumda, 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın uygulandığı dönemde de yapılacak tescil işlemleri tapu ve kadastro harcına tabi tutulacaktır.

#### **SONUÇ**

5281 sayılı Kanun ile iştirak hissesi ve gayrimenkul satış kazancına ilişkin istisnanın 5422 sayılı eski K.V.K.'nın 8'inci maddesinin 12 numaralı bendinde kalıcı olarak düzenlenmesi sonrasında, 5520 sayılı yeni K.V.K. ile de söz konusu istisna farklı usul ve esaslara bağlanarak yeniden düzenlenmiştir. 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın uygulandığı dönemde de iştirak hissesi ve gayrimenkul teslimlerinde, KDV ve BSMV istisnası devam edecek, bu kapsamda düzenlenecek kağıtlar için damga vergisi aranmayacak, ancak, gayrimenkul satışları nedeniyle yapılacak tescil işlemleri harca tabi olacaktır.



**Emre KARTALOĐLU**  
**Gelirler Kontrolörü**