

**4503 SAYILI KANUN İLE K.V.K.'NUN
GEÇİCİ 28. MADDESİNDE YAPILAN
DÜZENLEMELER**

A. Murat YILDIZ
Gelirler Kontrolörü

I- GENEL

29 Ocak 2000 Tarih ve 23948 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 4503 Sayılı Kanun ile Katma Değer Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, Finansman Kanunu, Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve 4481 Sayılı Kanunda sınırlı bazı değişiklikler yapılmıştır.

Yazımın konusunu adı geçen kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 28. Maddesinde yapılan değişiklikler ile bu değişikliklere ilişkin olarak 67 Seri No’lu Kurumlar ve 231 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel tebliğlerinde yapılan açıklamalar olmaktadır.

**II - KURUMLARIN ÜRETİM VE TÜRZM TESLİMLERİNİN
VEYA BU TESLİMLERE İLİŞKİN GAYRİMENKULLERİNİN
KANUNDA SAYILAN PİYASALARA AYRILAN SERMAYE
OLARAK KONULMASINDAN DOĞAN KAZANCA
İLE İLİŞKİN İZLENLER**

Gerek Kurumlar Vergisi Kanunu’nun Geçici 28 Maddesi ile (1.1.1994 - 31.12.1998 Tarihleri Arasında), gerekse buna paralel geçici 28. maddesi ile

(1.1.1999 - 31.12.2002 tarihleri arasında), tam mükellef kurumların, madde hükmünde yer alan şartlarla aktiflerine dahil gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan ve sermayeye eklenen kazançlar ile üretim tesislerinin yeni kurulan sermaye şirketlerine aynı sermaye olarak konulmasından doğan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

İlk olarak 2970 Sayılı Kanunla getirilen ve tam mükellef kurumların bağılı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılması amaçlayan bu istisna uygulaması, olumlu sonuçlar verdiğinden bahisle Kurumlar Vergisi Kanununa 4444 Sayılı Kanunla eklenen geçici 28. Madde hükmü çerçevesinde 2002 yılı sonuna kadar uzatılmıştır.

III- 4503 SAYILI KANUNLA YAPILAN DÜZENLEMELER

A- Madde Hükmü Turizm Tesislerini de Kapsayacak Şekilde Geniştirilmiştir.

Yıllardır süre gelen istisna uygulamasında; tam mükellef kurumların üretim tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerinin tamamının veya bir kısmının, tevkik belgeli yatırım yapmak üzere kurulacak bir sermaye şirketine veya madde hükmünde yazılı şartlar haiz yeni kurulacak yabancı ortaklı bir anonim şirkete aynı sermaye olarak konulması halinde doğan kazançlar kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

Kurumlar Vergisi Kanunu'na 11.8.1999 Tarih ve 4444 Sayılı Kanunla eklenen geçici 28. maddenin (a) bendinin, ikinci alt bendinin birinci cümlesi 29 Ocak 1999 Tarih ve 4503 Sayılı Kanunun 9. maddesiyle aşağıdaki şekilde değiştirilmek suretiyle Turizm, yatırım veya Turizm işletme belgesine sahip Turizm tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerinin bir başka sermaye şirketine aynı sermaye olarak konulmasından doğan kazançlar da kapsar hale getirilmiştir.

"Bu hüküm, kurumların üretim ve turizm yatırım veya işletme belgesine sahip turizm tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerinin tamamının veya bir kısmının, tevkik belgeli yatırım yapmak üzere kurulacak olan bir sermaye şirketine veya yeni kurulacak yabancı ortaklı bir anonim şirkete aynı sermaye olarak konulması halinde de uygulanır."

4503 sayılı Kanunun 9. maddesiyle yapılan bu değişiklik 1999 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere yayım tarihi olan 29 Ocak 2000 tarihinden itibaren yürürlüğe girdiğinden, 1999 yılı içinde turizm yatırım veya işletme belgesine sahip turizm tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerinin

tamam›n›n veya bir k›sm›n›n maddede yaz›lı t›rden sermaye Şirketlerine ayni sermaye olarak konulmuŐ olmas› durumunda da, bu iŐlemden doğan kazanç kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır. Bu istisnadan yararlanacak olan kurumlar›n gerek K.V.K. geçici 28. maddede yer alan Şartlar› ve gerekse konuya ilişkin kurumlar vergisi genel tebliğlerinde yap›lan açıklamalarda yer alan Şartlar› topluca taŐmas› gerektiği tabidir.

B- K.V.K. Geçici 28. Madde Kapsam›nda Kazanç Elde Eden Kurumlar›n, Bu Kazançlar›n›n Sermayeye ‹lavesi Nedeniyle Gerçek KiŐilerce Elde Edilen Menkul Sermaye ‹ratlar› Beyan D›Ő Brak›lm›Ő›r

Bilindiği üzere Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28. maddesi kapsam›nda; gayrimenkul ve iştirak hisselerinin sat›Őundan veya üretim tesisleri ile turizm tesislerinin yeni kurulan sermaye Şirketlerine ayni sermaye olarak konulmas›ndan doğan kazançlar, sermayeye eklenmek Őart›yla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Dolay›s›yla bu istisnadan yararlanman›n temel koŐullar›ndan biri bu madde kapsam›nda doğan kazanc›n sermayeye eklenmiŐ olmas›dır.

Kurumlar Vergisi Kanununa 11.8.1999 Tarih ve 4444 Say›lı Kanunla eklenen geçici 28. maddenin (a) bendinin üçüncü alt bendinde 29 Ocak 1999 Tarih ve 4503 Say›lı Kanunun 9. Maddesiyle yap›lan deĖiŐiklikle, “Bu kazançlar›n sermayeye ilavesi nedeniyle ortaklarca elde edilecek menkul sermaye irad› için beyanname verilmez, başka gelirler nedeniyle verilen beyannameye bu gelir dahil edilmez” hükmü eklenmiŐtir.

Bu hükme ilişkin açıklamalar ise, 6 Őubat 2000 Tarih ve 231 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yap›lm›Ő›r. Buna göre;

“4369 Say›lı Kanunla değişik G.V.K.’nin 94’üncü maddesinin birinci fıkras›n›n 6/b-i numaralı bedinde yer alan hükümlerle, kurumlar›n kurumlar vergisinden istisna edilmemiŐ kazançlar› üzerinden yap›lacak tevkifat kazanc›n dağt›m›na bağlanm›Ő›r. Ayr›ca yap›lan düzenleme ile kâr›n sermayeye ilavesinin kâr dağt›m› say›lmayacağ› belirtilerek, sermayeye eklenen kârlar›n üzerinden tevkifat yap›lmamas› öngörölmüŐtür.

Kâr›n sermayeye ilave edilmesinin kâr dağt›m› say›lmayacağ›na ilişkin olarak G.V.K.’nin vergi tevkifat›n› düzenleyen 94 üncü maddesinde yer alan hüküm, bu madde uyar›nca yap›lacak tevkifat a›s›ndan bir belirleme yapmaktadır. Dolay›s›yla gerçek kiŐi ortaklar tarafından, kâr›n sermayeye ilavesi suretiyle elde edilen kâr paylar›n›n menkul sermaye irad› olarak,

G.V.K.'nın 85 ve 86'ncı madde hükümleri çerçevesinde beyan edilmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte KVK'nun 4503 sayılı Kanunla değişik 28. maddesinin (a) bendinin 3. alt bendinde "Bu kazançların sermayeye ilavesi nedeniyle ortaklarca elde edilen menkul sermaye iradı için beyanname verilmez, başka gelirler nedeniyle verilen beyannameye bu gelir dahil edilmez" hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm uyarınca, geçici 28 inci madde kapsamındaki kazançların sermayeye ilave edilmesi nedeniyle ortaklarca elde edilen kâr payları için tutarı ne olursa olsun beyanname verilmeyecek, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu kâr payları beyannameye dahil edilmeyecektir."

Bu uygulama 1999 yılı gelirlerini de kapsayacak şekilde, yayım tarihi olan 29 Ocak 2000 Tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olduğundan, gerçek kişilerin bu türden gelirler elde etmeleri durumunda, bu gelirlerini 1999 yılına ilişkin olarak 2000 Yılında verecekleri beyannamelere dahil etmeyecekleri tabiidir.

C- Geçici 28. Madde Kapsamında Yapılan Gayrimenkul ve Katılmak Hisseleri Satışından Elde Edilen Kazançlar G.V.K.'nın 94. Maddesinin 6b Alt Bendine Göre %15 Oranında Tevkifata Tabi Tutulacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununa 4444 Sayılı Kanunla eklenen geçici 28. Maddede, 4503 Sayılı Kanunun 9. Maddesiyle yapılan bir başka değişiklik ise, Maddenin (a) bendinin üçüncü alt bendinin sonuna eklenen "Bu hüküm uyarınca vergiden istisna edilen diğer kazançlar için bu vergi tevkifatı %15 olarak uygulanır. Bakanlar Kurulu bu oranı %10'a kadar indirmeye yetkilidir" hükmüdür.

4503 Sayılı Kanunla bu hükmün eklendiği aynı bentte; "Üretim veya turizm tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerinin tamamının veya bir kısmının tevki belgeli yatırım yapmak veya kurulacak bir sermaye şirketine veya yeni kurulacak yabancı ortaklı bir anonim şirkete aynı sermaye olarak konulmasından doğan ve bu maddeye göre vergiden müstesna tutulan kazançlar, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b-ii) alt bendine göre vergi tevkifatına tabi tutulmaz." hükmü yer aldığından, bu bentte adı geçen istisna, gelir vergisi stopajı kapsamında da tutularak tam bir istisna niteliği kazanmıştır.

Ancak ayn› maddede d¼zenlenen ve iştirak hisseleri ile gayrimenkul-lerin sat›şından doğan ve kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar›n, Gelir Vergisi Kanununun 94’¼nc¼ maddesinin birinci fıkras›n›n (6) numaralı bendinin (b-ii) alt bendine g¼re vergi tevkifat›na tabi tutulup, tutulmayacağ›na dair herhangi bir h¼k¼m yer almamaktaydı. Bilindiği üzere K.V.K.’nin ge¼ici 28. maddesine paralel h¼k¼mler i¼eren ve y¼r¼rl¼k s¼resi 31.12.1998’de sona eren ge¼ici 23. maddede ayn› kapsamdaki kazançlar i¼in Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 6 numaralı bendinin (b) alt bendine g¼re %10 oran›nda vergi tevkifat› ¼ng¼r¼lmekteydi. Ancak Kurumlar Vergisi Kanununun ge¼ici 23. maddesine temelde paralel ve benzer h¼k¼mler i¼eren ve 4444 sayılı Kanunla eklenen ge¼ici 28. maddesindeki bu belirsizlik, 4503 sayılı Kanunla eklenen ve “bu kazançlar›n %15 oran›nda vergi tevkifat›na tabi olduğuna” h¼kmedilmek suretiyle giderilmiş olmaktadır. Diğer tarafın Bakanlar Kuruluna bu oran› %10’a kadar indirebilme hususunda yetki verilmiştir.

Bu h¼k¼mde, ge¼ici 28. maddeye 4503 sayılı kanunla eklenen diğer h¼k¼mlerde olduğu gibi, 1999 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere, 4503 Sayılı Kanunun yay›m tarihi olan 29 Ocak 2000 tarihinden itibaren y¼r¼rl¼de girmiş bulunmaktadır.

IV- SONUÇ:

29 Ocak 2000 Tarih ve 4503 Sayılı Kanunla yapılan ve yaz›m›z›n i¼erisinde ¼ç ana başlık halinde a¼ıklanan d¼zenlemeler, konu ile ilgili olarak uygulamada doğmas› muhtemel bazı teredd¼tleri gidermeye y¼nelik yerinde d¼zenlemeler olmuştur.