

MALİYET BEDELİ ARTIRIMI UYGULAMASI İLE K.V. K. GEÇİCİ 28'İNCİ MADDE UYGULAMASININ SAĞLADIĞI VERGİSEL AVANTAJLAR YÖNÜNDEN KARŞILAŞTIRMASI

I. GİRİŞ

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 38 inci ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 28 inci maddelerinde gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine birtakım vergisel avantajlar sağlanmıştır. Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında kurumlar vergisi mükelleflerinin safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerini uygulayacakları belirtilmiş ve yine aynı kanunun Geçici 28 inci maddesinde ise, geçici 28'inci madde hükmünden yararlanan kurumların, gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlarının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun 38' inci maddesinin son fıkrası hükmünü uygulayamayacakları ifade edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 13 ve Geçici 28 inci maddelerinde yer alan hükümler uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerine gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazancın değerlendirilmesinde Gelir Vergisi Kanununun 38 inci veya Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 28' inci maddesini uygulamaları açısından seçimlik bir hak tanınmıştır.

Yazımızda Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinin son fıkrası ile Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 28 inci maddesi irdelenerek, kurumlar vergisi mükellefleri açısından bu alternatif karşısında kendileri için daha avantajlı olanının seçimine yardımcı olmaya yönelik açıklamalara yer verilecektir.

II. GELİR VERGİSİ KANUNU 38' İNCİ MADDE UYGULAMASI (MALİYET BEDELİ ARTIRIMI) :

Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinin 4108 Sayılı Kanunun 18'inci maddesiyle değişik son fıkrasında; "Mükelleflerin iktisap tarihinden itibaren en az iki tam yıl süreyle işletmelerinde kayıtlı bulunan gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları halinde, bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli bunların iktisap edildiği ve elden çıkarıldıkları yıllar hariç olmak üzere her takvim yılı için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak kazancın tespitinde dikkate alınabilir. Bu hüküm 39'uncü madde gereğince işletme hesabı esasına göre ticari kazancın tespitinde de uygulanır. Bilanço esasında defter tutan mükellefler tarafından artırılan maliyet bedeline tekabül eden kazançlar, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir. Bu fon, sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, o yılın kazancına dahil edilerek vergiye tabi tutulur. Söz konusu iktisadi kıymetlerin alım satımı ile devamlı olarak uğraşanlar, alım satımını yaptıkları iktisadi kıymetler için bu hükümden yararlanamazlar." hükmü yer almaktadır. Maliyet bedeli artırımı olarak adlandırılan bu uygulama ile mükelleflerin işletmelerine kayıtlı gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları halinde enflasyon nedeniyle meydana gelen fiktif artışların vergilendirilmesinin önlenmesi amaçlanmaktadır.

III. GAYRİMENKUL VE İŞTİRAK HİSSELERİ SATIŞINDA KURUMLAR VERGİSİ KANUNU GEÇİCİ 28'İNCİ MADDE UYGULAMASI:

Gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların kurumlar vergisinden istisna olması hükmü ilk olarak 1984 yılında 2970 Sayılı Kanunla Türk Vergi Sistemine girmiş ve bu tarihten itibaren Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici madde hükümlerinin getirdiği bir takım değişikliklerle günümüze kadar devam etmiştir. Gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların kurumlar vergisinden istisna olmasına yönelik son düzenleme, 01.01.1999 – 31.12.2002 tarihleri arasında uygulanmak üzere, 14.08.1999 tarih ve 23786 sayılı resmi gazetede yayımlanan 4444 Sayılı Kanun ile yapılmış ve Kurumlar Vergisi Kanununa Geçici 28' inci madde hükmü eklenmiştir.

Bu madde hükmünde özetle; “01.01.1999 – 31.12.2002 tarihleri arasında uygulanmak üzere tam mükellefiyete tabi kurumların ve iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazancın, satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmı, kurumlar vergisinden müstesnadır. Gayrimenkul ve iştirak hisselerinin vadeli satışı halinde, satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilen ve sermayeye eklenen kazanç tutarı ilgili yıl kurum kazancından indirilecektir. Bu tarihten sonra yapılacak tahsilatlar için bu hüküm uygulanmayacaktır. Vadeli satış halinde ilk yapılan tahsilatın satılan gayrimenkul veya iştirak hissesinin maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilir. Kurumların iki tam yıl süreyle aktifinde yer almayan iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından elde ettikleri kazançlar ile menkul kıymet veya gayrimenkul ticareti ile uğraşan kurumların ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır. Bu madde kapsamında yapılacak tescil işlemleri tapu ve kadastro harcından, lehe alınan paralar ise banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesnadır.”denilmektedir.

IV-MALİYET BEDELİ ARTIRIMI UYGULAMASI İLE KURUMLAR VERGİSİ KANUNU GEÇİCİ 28'İNCİ MADDESİ UYGULAMASININ KARŞILAŞTIRMASI

A . Mükellefiyet ve Doğan Karın Tasarrufu Açısından Karşılaştırma

1.Gelir Vergisi Kanunu 38 inci madde hükmünden hem tam hem de dar mükellefiyete tabi kurumlar yararlanırken, Kurumlar Vergisi Kanunu Geçici 28 inci madde hükmünden yalnızca tam mükellef kurumlar yararlanabilir.

2.Gelir Vergisi Kanunu 38 inci madde hükmünden yararlanan kurumlar, maliyet bedeli artırımını sonucunda ortaya çıkan fonu ya sermayeye ilave etmek ya da pasifte özel bir fon hesabında tutmak konusunda seçimlik hakka sahiptir. Ancak bu fon sermayeye ilavesi dışında herhangi bir şekilde işletmeden çekildiği takdirde o yılın kazancına dahil edilerek vergiye tabi tutulur. Yani maliyet artış fonu uygulamasını tercih eden kurumlar ticari hayatlarının devamı süresince bu fonu sermayeye ilave etmek dışında bir tasarrufta bulunamazlar. Maliyet artış fonunu aşan satış kazancının ise kurum kazancının bir unsuru olarak vergilendirildiği için dilediği gibi tasarruf edilebileceği tabidir.

Kurumlar Vergisi Kanunu Geçici 28 inci madde hükmünü uygulayan kurumlar ise gayrimenkul ve iştirak hissesi satışından doğan karı sermayeye ilave edecekler ve satış karının

sermayeye ilave edilen kısmı kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Ancak, sermayeye eklenen bu kazançların **beş yıl süreyle** işletmeden çekilmesi veya tasfiyesi halinde o yılın geliri sayılarak vergilendirilmesi söz konusu olacak, beşinci yıldan sonra ise serbestçe tasarruf edilebilecektir.

B . Kurumlar Vergisi Açısından Karşılaştırma

a) Kurumun Karlı Olması Durumunda;

Kurumun hesap dönemi içinde yaptığı ticari faaliyetleri dolayısıyla karlı olması durumunda; Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesi hükmünü uygulayan kurumlar, bu hüküm uyarınca yaptıkları gayrimenkul ve iştirak hisseleri satışından elde ettikleri ve maliyet artış fonu tutarı kadar azaltmış oldukları karlarını kurum kazancına dahil edecek ve üzerinden % 30 oranında kurumlar vergisi ve kurumlar vergisi üzerinden de %10 oranında fon payı olmak üzere toplam %33 oranında vergi ödeyeceklerdir.

Kurumlar Vergisi Kanunu Geçici 28' inci maddesi hükmüne uygun olarak gayrimenkul ve iştirak hisselerini satan kurumların, satış karından sermayeye ilave ettikleri kısmın tamamı kurumlar vergisinden istisnadır. Kurumların bu madde hükmüne uygun olarak sermayeye ilave ettikleri kar üzerinden kurumlar vergisi ödemeleri söz konusu değildir.

b) Kurumun Zararlı Olması Durumunda;

Kurumun hesap dönemi içinde yaptığı ticari faaliyetleri dolayısıyla zararlı olması durumunda ise; Gelir Vergisi Kanunu'nun 38'inci maddesi hükmünü uygulayan kurumlar, gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından kar elde etmişlerse, gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından elde edilen kar, kurum zararını azaltacak yönde etki yapacak ve bu kısım kurumlar vergisine tabi olmayacaktır. Gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışında maliyet bedeli artırımını uygulaması sonucunda zarar olduğu durumda bu zarar kurum zararını artıracak şekilde kullanılmayacak ve satış karı sıfır olarak kabul edilecektir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici 28 inci maddesi hükmünü uygulayan kurumların ticari faaliyetlerinden dolayı zarar etmiş olmaları durumunda ise, gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından elde ettikleri kardan, sermayeye ilave ettikleri tutar, o yıl kurum kazancının müsait olmaması nedeniyle istisnadan yararlanılamayacağından ilgili yıl kurum zararını ve dolayısıyla ertesi yıla devreden geçmiş dönem zararlarını artırıcı bir etki yapacaktır.

c)-Vadeli Satış Yapılması Durumunda;

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici 28 inci maddesi hükmü çerçevesinde gayrimenkul ve iştirak hisselerinin vadeli satışı halinde, satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilen ve sermayeye eklenen kazanç tutarı o yıl kurum kazancından indirilecektir. Kurum her yıl tahsil ettiği ve sermayesine eklediği kazanç kadar istisnadan yararlanacaktır. Ancak, satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci yılın sonuna kadar tahsil edilemeyen kazançların sonraki yıllarda tahsil edilerek sermayeye eklenmesi halinde, sermayeye ilave edilen bu kazançlar için istisna uygulanmayacaktır. Vadeli satış halinde ilk yapılan tahsilatın satılan gayrimenkul veya iştirak hissesinin maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 38'inci maddesi hükmünden yararlanan kurumlar için ise, satışın vadeli ya da peşin olmasının bu uygulamadan yararlanma açısından herhangi bir farkı bulunmamaktadır. Satıştan doğan kazancın tespitinde satış bedelinin peşin ya da vadeli olup olmadığına bakılmaksızın her iki durumda da maliyet artışı uygulamasından kurumlar aynı şekilde yararlanabilmektedirler.

Gayrimenkul ve iştirak hisselerini K.V.K. geçici 28'inci madde hükmüne uygun olarak vadeli satan kurumlar, hem satışın yapıldığı dönemi takip eden iki dönemde satışa ilişkin tahsilatı yapma ve sermayeye ekleme sınırlamasıyla karşı karşıya kalmakta, hem de istisnadan sadece izleyen yıllarda yapılan tahsilatların maliyeti aşabilen kısmı kadar ve gecikmeli olarak yararlanabilmektedirler. Özellikle tahsilatın maliyeti aşan bölümünün, satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminden sonra gerçekleştiği durumlarda ise istisnadan hiç yararlanamayabilmektedirler.

Konu bu çerçevede değerlendirildiğinde; gayrimenkul ve iştirak hisselerinin vadeli satışı halinde, konu yukarıdaki açıklamalarımız doğrultusunda değerlendirilmeli ve firma lehine olan uygulamadan yararlanmalıdır.

C .Gelir Vergisi Stopajı Açısından Karşılaştırma:

Gelir Vergisi Kanunu' nun 38' inci maddesi hükmünü uygulayan kurumlar, 49 seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer alan "Gayrimenkul ve iştirak hisselerinin elden çıkarılmasında Gelir Vergisi Kanunu'nun 38' inci maddesinin son fıkrası hükmüne göre maliyet bedelinin artırılması sonucu vergilendirilecek kazançta dahil edilmeyen kısım, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin 6 numaralı bendinin (b) alt bendine göre gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmayacaktır." şeklindeki düzenleme uyarınca vergilendirilecek kazançta dahil edilmeyen kısım olan maliyet artış fonu üzerinden tevkifat da yapmayacaklardır.

Kurumlar Vergisi Kanunu Geçici 28 inci madde hükmünden yararlanan kurumlar ise, gayrimenkul ve iştirak hisseleri satışından doğan ve kurumlar vergisinden istisna bu kazançları üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 6b-ii alt bendi ve Kurumlar Vergisi Kanunu Geçici 28 inci maddesinin 3. fıkrası çerçevesinde %15 oranında, gelir vergisi tevkifatı ödeyeceklerdir.

Bu durumda konu, hem kurumlar vergisi yükü ve hem de Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 6b-ii alt bendi gereğince yapılacak gelir vergisi tevkifatı yükü bir arada düşünülerek değerlendirildiğinde;

"Gayrimenkul ve iştirak hisseleri satışında, Gelir Vergisi Kanunu'nun 38'inci maddesinde yer alan düzenlemeler çerçevesinde yapılan maliyet bedeli artırımı işlemi sonucunda kazanç çıkmıyorsa, bu takdirde hem kurumlar vergisi yönünden, hem de gelir vergisi tevkifatı yönünden herhangi bir mükellefiyet doğmayacaktır. Kurumlar Vergisi Kanunu Geçici 28 inci madde hükmünden yararlanan kurumlar ise maliyet bedeli arttırımı yapamayacaklarından doğması muhtemel kazançları üzerinden kurumlar vergisi ödememekle birlikte, % 15 gelir vergisi tevkifatı ve bunun üzerinden de %10 fon payı ödeyecekleri muhakkaktır. Kaldı ki, Gelir Vergisi Kanunu' nun 38'inci maddesinde yer

alan düzenlemeler çerçevesinde yapılan maliyet bedeli artırımı işlemi sonucunda maliyet artış fonunu aşan kazanç doğsa dahi, bu kazanç kısmı üzerinden ödenecek kurumlar vergisi + fon payı toplamı ile Kurumlar Vergisi Kanunu Geçici 28 inci madde hükmünden yararlanan mükelleflerin kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden ödeyecekleri %15 gelir vergisi tevkifatı + %10 fon payı kıyaslanarak mükellef kurumun vergisel açıdan kendine avantaj sağlayacak uygulamayı seçmesi yerinde olacaktır.”

D .Katma Değer Vergisi Açısından Karşılaştırma:

Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesi hükmünü uygulayan kurumlar gayrimenkul ve iştirak hissesi satışından dolayı katma değer vergisi mükellefidirler. Ancak mükelleflerin iştirak hisseleri satışı Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-g maddesin gereğince vergiden istisna tutulmuştur. Mükelleflerin gayrimenkul satışlarında ise genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisi uygulanacaktır.

Katma Değer Vergisi Kanununun Geçici 10 uncu maddesinde “Tam mükellefiyete tabi kurumların 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 28 inci maddesi kapsamındaki teslimleri vergiden müstesnadır.” şeklinde yer alan düzenlemeye göre, ilgili madde hükmünü uygulayan mükelleflerin hem gayrimenkul hem de iştirak hisseleri satışı Katma Değer Vergisinden istisna tutulmuştur.

Bu kapsamda Katma Değer Vergisi açısından tam mükellefiyete tabi kurumların sahip oldukları gayrimenkullerinin satışı halinde Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesi hükmünü uygulayan kurumlar açısından herhangi bir istisna söz konusu değilken, yani satış bedelleri üzerinden Katma Değer Vergisi hesaplayıp ödeyeceklerken, Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 28 inci maddesi kapsamındaki teslimlerin tamamı Katma Değer Vergisinden istisna edilmiştir.

E . Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi İle Tapu ve Kadastro Harcı Açısından Karşılaştırma :

Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 28 inci maddesinin a fıkrasının son bendi hükmüne göre; bu madde kapsamında yapılacak tescil işlemleri tapu ve kadastro harcından, lehe alınan paralar ise banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesna tutulmuştur.

Geçici 28’inci madde hükmünü uygulayan kurumlar gayrimenkul satışlarında tapu ve kadastro harcı istinasından yararlanabilmek için; 51 seri no’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Ek:1 ‘de yer alan , formu doldurmak zorundadırlar. Satıcı bu formu bir asıl ve iki örnek olarak dolduracak ve gayrimenkulün bulunduğu yerdeki harçlarla ilgili vergi dairesine verecektir. Vergi dairesi formları tasdik ettikten sonra aslını mükellefe verecek, bir örneğini mükellefin kurumlar vergisi yönünden bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderecek ,kalan örneğini ise mükellef adına açacağı bir dosyada muhafaza edecektir.

Mükellefler tarafından gayrimenkul satış kazancının tamamının değil de belli bir kısmının sermayeye ilave edilmesinin talep edilmesi halinde bu kısmın oranı, form dilekçede yer alan

parantez içi kısımda gösterilecek ve tapu ve kadastro harçlarını bu orana isabet eden kısmı istisna edilecektir.

Tapu idaresi, tescil yapmadan önce satışa konu olan gayrimenkulün satıcı adına tapuda iki tam yıl süreyle kayıtlı olup olmadığını kontrol edecek bu şart sağlanmamışsa istisna hükmünü uygulamayacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesi hükmüne uygun olarak gayrimenkul ve iştirak hisseleri satışını gerçekleştiren kurumların ise, banka ve sigorta muameleleri vergisi ile tapu ve kadastro harçları istisnasından yararlanmaları mümkün değildir.

VI. SONUÇ

Maliyet bedeli artırımını uygulaması ile iktisadi kıymetlerin satışında bunların değerinde enflasyon nedeniyle meydana gelen fiktif artışların vergilendirilmesinin önlenmesi amaçlanmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu geçici 28'inci madde hükmü ise, işletmelerin mali yapılarının güçlendirilmesi, bağlı değerlerinin nakde dönüştürülmesi yoluyla finansman sıkıntılarının giderilmesi, satış sonucu sağlanan kaynakların ticari faaliyetlerde kullanılması ve dolayısıyla faaliyetlerin öz kaynaklarla devam ettirilebilmesine olanak sağlamaya yönelik bir düzenlemedir.

Vergi kanunlarıyla yapılmış olan her iki düzenlemenin de işletmelere vergisel avantajlar getirdiği muhakkaktır. Ancak, kanunlarla seçimli hak olarak tanınan bu iki uygulamanın da birbirinden avantajlı olduğu durumlar mevcut olup, firmanın satışın yapıldığı dönemdeki karlılık durumu, satışın vadeli ya da peşin olması, satıştan doğan kazancın tutarı, diğer vergiler karşındaki durumu v.b. bir çok etken bu kararın verilmesinde önem kazanmaktadır. Kurumların sahip oldukları gayrimenkul ve iştirak hisselerini satması durumunda konuyu yazımızda yer alan açıklamalarımız çerçevesinde değerlendirilmeye tabi tutarak, vergi yükü ve diğer yükümlülükler açısından en uygun olanını seçmeleri doğru olacaktır.

Cem YILDIZ
Stj. Gelirler Kontrolörü

A. Murat YILDIZ
Gelirler Kontrolörü