

BİR KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİ OLSAYDIM, 5520 SAYILI K.V.K.'NİN YÜRÜRLÜK TARİHİNE BAKARAK NELERİ YAPARDIM

I. GİRİŞ VE GENEL AÇIKLAMA

Bilindiği üzere, 5520 sayılı yeni K.V.K. 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış ve Kanun hükümlerinin hangi tarihte yürürlüğe gireceği aynı Kanun'un 37. maddesinde belirtilmiştir. Öte yandan, yeni K.V.K.'nın 36. maddesi ile de 5422 sayılı K.V.K. ile ek ve değişiklikleri yürürlükten kaldırılmıştır.

Yeni Kanun'un Resmi Gazete'de yayımından itibaren bazı hükümlerin yürürlüğe giriş tarihlerine ilişkin tartışmalar hasıl olmuş ve farklı görüşler beyan edilmiştir. Tartışılan bu konuların başında; 2006 hesap dönemi için örtülü kazanç müessesesinin uygulanıp uygulanmayacağı¹ ve 01.01.2006 – 21.06.2006 tarihleri arasında yapılan taşınmaz ve iştirak hisseleri (kurucu senetleri ve intifa senetleri dahil) ile rüçhan hakları satışlarından elde edilecek kazançlara istisna uygulanıp uygulanmayacağı gelmektedir.

Yazımızın kaleme alındığı tarihte, henüz taslak aşamasında bulunan ve bu şekliyle Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde yayımlanmış olan 5520 sayılı yeni K.V.K. tebliğ taslağında vergi idaresi konuya ilişkin görüşünü açıklamış ve

- 2006 hesap dönemi için 5422 sayılı eski K.V.K.'nın 17. maddesinde düzenlenen örtülü kazanç dağıtım müessesesinin uygulanacağını,

- taşınmazların ve iştirak hisseleri (kurucu senetleri ve intifa senetleri dahil) ile rüçhan haklarının satış kazancı istisnasında, 21.06.2006 tarihine kadar mülga 5422 sayılı Kanun'un 8. maddesinin (5) ve (12) numaralı bentlerinin uygulanacağını belirtmiştir.

Söz konusu tebliğ taslağında yer alan açıklamalar aynen aşağıya alınmıştır.

"5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin yürürlük tarihi, Kanunun yayım tarihi olan 21/6/2006 tarihi olarak belirlenmiş ve bu tarih itibarıyla da mülga 5422 sayılı Kanunun 8 inci maddesinin (5) ve (12) numaralı bentleri yürürlükten kalkmış bulunmaktadır.

Dolayısıyla, taşınmazlar ve iştirak hisseleri (kurucu senetleri ve intifa senetleri dahil) ile rüçhan haklarının 21/6/2006 tarihinden önce satışından elde edilen kazançlar için 5520 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinin onuncu fıkrası uyarınca, mülga 5422 sayılı Kanunun 8 inci maddesinin (5) ve (12) numaralı bentlerinde yer alan hükümler uygulanacaktır.

Her ne kadar, 5520 sayılı Kanunun 36 ncı maddesi ile mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile ek ve değişiklikleri yürürlükten kaldırılmış olsa da 5520 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinin onuncu fıkrasında, "Bu Kanunun yürürlüğünden önceki dönemler

¹ Söz konusu tartışmaya ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Mustafa TAN, **Kurumların 2006 Hesap Döneminde Örtülü Kazanç Dağıtımında Hangi Kanun Hükümleri Geçerlidir?**, Vergi Sorunları Dergisi, Kasım 2006, Sayı:218, Sayfa:110.

itibarıyla 5422 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasına devam olunur.” hükmü yer almaktadır.

Bu itibarla, söz konusu istisna hükmünün yürürlüğünün Kanunun yayım tarihi olarak belirlenmiş olması, 1/1/2006 tarihi ile 21/6/2006 tarihleri arasında mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin (5) ve (12) numaralı bentlerinin uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

5520 sayılı Kanunun 37 nci maddesi ile Kanunun diğer bazı maddelerinin de yürürlük tarihleri farklı belirlenmiştir. Örneğin, 13 ve 35 inci maddelerin yürürlük tarihi 1/1/2007 olarak öngörülmüştür. Dolayısıyla, Kanunun bütün maddeleri 1/1/2006 tarihinde yürürlüğe girmediğinden, maddelerin yürürlük tarihine göre, mülga 5422 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağı dönemler belirlenmesi gerekmektedir. Yani;

- Taşınmazların ve iştirak hisseleri (kurucu senetleri ve intifa senetleri dahil) ile rüçhan haklarının satış kazancı istisnasında, 21/6/2006 tarihine kadar mülga 5422 sayılı Kanunun 8 inci maddesinin (5) ve (12) numaralı bentleri,
- “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” başlıklı 13 üncü maddenin uygulanmasında, 1/1/2007 tarihine kadar mülga 5422 sayılı Kanunun 17 nci maddesi,
- “Muafiyet, istisna ve indirimlerin sınırı” başlıklı 35 inci maddenin uygulanmasında, 1/1/2007 tarihine kadar mülga 5422 sayılı Kanunun mükerrer 45 inci maddesi

uygulanacaktır.”

Ancak, kanaatimizce 5520 sayılı yeni K.V.K. bu şekliyle yürürlükte bulunduğu sürece, başka bir deyişle 5520 sayılı yeni K.V.K.’da herhangi bir değişiklik yapılmadığı sürece 2006 hesap dönemi için örtülü kazanç dağıtımı müessesesinin uygulanmaması gerekmektedir. 01.01.2006 – 21.06.2006 tarihleri arasında yapılan taşınmaz ve iştirak hisseleri (kurucu senetleri ve intifa senetleri dahil) ile rüçhan hakları satışlarından elde edilecek kazançlara ise Kanun’un düzenlenişindeki hataya rağmen istisna uygulanması gerekmektedir. Bu kapsamda bir kurumlar vergisi mükellefi olsaydım, 5520 sayılı yeni K.V.K.’nın yürürlük tarihlerine neleri yapacağım aşağıda açıklanmıştır.

II. 2006 HESAP DÖNEMİ İÇİN ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI MÜESSESİNİ UYGULAMAZDIM.

5520 sayılı yeni K.V.K.’nın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı başlıklı 13. maddesi 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe girecektir. Bu durumda 2006 hesap dönemi için söz konusu maddenin uygulama şansı bulunmamaktadır. 2006 hesap döneminde örtülü kazanç müessesesinin uygulanıp uygulanmayacağı konusunda tereddütler hasıl olmuştur.

5520 sayılı yeni K.V.K.’nın geçici 1. maddesinin (10) numaralı fıkrasında, 5520 sayılı K.V.K.’nın yürürlüğünden önceki dönemler itibarıyla 5422 sayılı K.V.K. hükümlerinin uygulanmasına devam olunacağı belirtilmiştir.

Öte yandan, 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 37. maddesi "yürürlük" maddesi olarak tanzim edilmiş ve söz konusu maddede her bir maddenin hatta bazı bentler veya fıkraların ayrı ayrı yürürlük tarihleri belirtilmiştir.

Bu durumda 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın tek bir yürürlük tarihi yoktur. 21.06.2006 tarihi Kanun'un tamamının yürürlük tarihi değil Resmi Gazete'de yayım tarihidir. Kanun'un bazı maddeleri bu tarihte yürürlüğe girmekte bazı maddeleri ise 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe girmektedir. Bu nedenle Kanun'un tamamı için tek bir yürürlük tarihinden bahsetmek mümkün değildir. Her bir maddenin, fıkranın ya da bendin yürürlük tarihlerinden bahsedebilmek mümkündür. Bu nedenle, 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın geçici 1. maddesinin (10) numaralı fıkrasında, yer alan "5520 sayılı K.V.K.'nın yürürlüğünden önceki dönemler" ibaresini her bir madde, fıkra ya da bent olarak düşünmek ve dikkate almak gerekmektedir.

Sonuç olarak, 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 13. maddesinde düzenlenen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını müesseseni açısından söz konusu Kanun'un yürürlük tarihi 01.01.2007 tarihidir. Bu durumda aynı Kanun'un geçici 1. maddesinin (10) numaralı fıkrası hükmüne göre bu tarihten önceki dönemler itibariyle 5422 sayılı eski K.V.K.'nın uygulanması gerekmektedir. Dolayısıyla, 2006 hesap dönemi için 5422 sayılı eski K.V.K.'nın 17. maddesinde düzenlenen örtülü kazanç müessesesinin geçerli olduğu düşünülebilir.

Ancak, 5520 sayılı Kanun'un "Yürürlükten kaldırılan hükümler" başlıklı 36. maddesinde, 5422 sayılı K.V.K. ile ek ve değişikliklerinin yürürlükten kaldırıldığı belirtilmektedir. Anılan Kanun'un 37. maddesi de yürürlük maddesi olarak düzenlenmiş ve maddede belirtilenler dışında kalan hükümlerin 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe gireceği belirtilmiştir. Buna göre, 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın, 5422 sayılı eski K.V.K.'nın yürürlükten kalkacağını belirten 36. maddesi, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, yürürlüğe girecektir. **Başka bir deyişle 5422 sayılı eski K.V.K. 01.01.2006 tarihi itibariyle yürürlükten kalkacaktır.**

Bu durumda, 2006 hesap döneminde 5422 sayılı eski K.V.K. ve dolayısıyla bu K.V.K.'nın 17. maddesi yürürlükte değildir. Mükelleflerden de yürürlükte olmayan bir Kanun maddesini uygulamalarını beklemek söz konusu olamaz. Kanun koyucunun amacının bu olmadığı şüphesizdir, ortaya çıkan bu durum tamamen 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın düzenlenişindeki hatadan kaynaklanmaktadır.

Eğer vergi idaresi 2006 hesap dönemi için 5422 sayılı eski K.V.K.'nın 17. maddesinde düzenlenen örtülü sermaye müessesesinin uygulanmasını istiyorsa 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 36. maddesinde değişiklik yapılmasını sağlamalıdır. Bu isteğin tebliğde yapılacak düzenlemelerle yerine getirilmesi mümkün değildir. Tebliğle bu yönde yapılacak bir düzenlemenin ise uygulama şansı bulunmayacak ve iptale konu edilebilecektir.

III. TAŞINMAZ VE İŞTİRAK HİSSELERİ İLE RÜÇHAN HAKLARI SATIŞLARINDAN ELDE EDİLECEK KAZANÇLARIN TAMAMINA İSTİSNA UYGULARDIM.

Taşınmaz, iştirak hissesi, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakkı satış kazancı istisnasının düzenlendiği 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 5. maddenin (1) numaralı fıkrasının e) bendi, 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girecektir. Bu durumda, 01.01.2006 – 21.06.2006 tarihleri arasında yapılan taşınmaz, iştirak hissesi ve rüçhan haklarının satışından

elde edilecek kazançta istisna uygulanacak mıdır? Eğer uygulanacaksa hangi Kanun'un hangi hükmüne göre uygulanacaktır.

Söz konusu kazançlara, belirtilen dönemde, istisna uygulanmayacağını düşünmek kurumlar vergisi mükellefleri için pek istenilen bir durum olmayacaktır. Ancak, 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın düzenleniş tarzı bizleri bu kazançlar için istisna uygulanmaması gerektiği düşüncesine sevk etmektedir.

Yukarıda belirtildiği üzere, 5422 sayılı eski K.V.K., 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Bu kapsamda örneğin, 15.03.2006 tarihinde yapılan bir taşınmaz satışı için 5422 sayılı K.V.K.'nın 8/12. maddesinin uygulama imkanının olmaması gerekmektedir. Çünkü, bu tarihlerde, yeni Kanun'un 36. maddesi hükmü gereğince, yürürlükte olan 5422 sayılı K.V.K. bulunmamaktadır. 15.03.2006 tarihinde yapılan taşınmaz satışı için 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) bendi hükmünün uygulanması ise hiç mümkün değildir. Çünkü, söz konusu bent 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmektedir.

Ancak, mükellef, belirtilen tarihteki hükümleri göz önüne alarak taşınmaz satışına karar vermiş olabilir. 15.03.2006 tarihinde taşınmazını satmak isteyen bir mükellef o tarihte geçerli olan K.V.K.'ya baktığında elde edeceği kazancın tamamının belirli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna olacağını görecektir ve satış kararını netleştirecektir. Ancak, daha sonra (21.06.2006 tarihinde) Resmi Gazete'de yayımlanan bir Kanun, mükellefin 15.03.2006 tarihinde bakarak taşınmaz satışı fikrini netleştirdiği Kanun maddesini yürürlükten kaldıracaktır. Mükellef aleyhine yapılan bu düzenlemenin uygulanması mümkün değildir.

Yasal mevcut düzenlemeler içerisinde 01.01.2006 – 21.06.2006 tarihleri arasında yapılan taşınmaz, iştirak hissesi ve rüçhan hakkı satışları için istisna uygulanması mümkün gözükmemektedir. Ancak, Kanun koyucunun amacının bu olmadığı şüphesizdir, ortaya çıkan bu durum tamamen 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın düzenlenişindeki hatadan kaynaklanmaktadır.

Bu durumda ne yapmak gerekecektir. Söz konusu tarih aralığında, gayrimenkul, iştirak hissesi veya rüçhan hakkı satışı yapan mükellefler istisnadan yararlanamayacaklar mıdır? Bu durumda olan mükellefler için 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 36. maddesinde yapılan "*3/6/1949 tarihli ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanun ile ek ve değişiklikleri yürürlükten kaldırılmıştır*" hükmünü, belirtilen satış kazançları istisnası açısından, 21.06.2006 tarihinden itibaren geçerli olacak bir hüküm olarak algılamaktan başka çare bulunmamaktadır.

Mükellef aleyhine öngörülen hükümlerin geriye doğru uygulanamayacağı, mükellef kurum iradesinin o zaman süresi içinde varolan yasalara bağlı kalınarak yapılmış olmasını yansıttığı, belki de böyle bir sınırlama ile karşılaşması halinde satış işlemini gerçekleştirmekten vazgeçmiş olunabileceğinin düşünülmesi gerektiği nedeniyle bu istisnanın kazancın tamamı için uygulanması gerekmektedir. Bu durumda, kurumlar vergisi istisnası ile ilgili olarak yapılan yeni düzenlemelerden mükellef lehine olanların 01.01.2006 tarihinden itibaren uygulanacağını, aleyhe olanların ise geriye doğru uygulanmasının mümkün olmadığını düşünmek yerinde olacaktır.²

² KAVAK, Ahmet; 2006 Yılı Kurum Kazançlarına Uygulanacak Örtülü Kazanç Dağıtım Adı Altında Bir Düzenlemenin Varlığından Bahsetmek Mümkün Olabilir Mi? Yeni Düzenlemedeki Muafiyet ve İstisna Uygulamalarında Hangi Tarih Esas Alınmalıdır?, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı:224, Aralık 2006, Sayfa:59-60.

IV. SONUÇ

5520 sayılı yeni K.V.K.'nın Resmi Gazete'de yayımlandığı tarihten itibaren, bazı hükümlerin yürürlük tarihine ilişkin tartışmalar ortaya çıkmıştır. Tartışılan bu hükümlerin başında; 2006 hesap dönemi için örtülü kazanç müessesesinin uygulanıp uygulanmayacağı ve 01.01.2006 – 21.06.2006 tarihleri arasında yapılan taşınmaz ve iştirak hisseleri (kurucu senetleri ve intifa senetleri dahil) ile rüçhan hakları satışlarından elde edilecek kazançlara istisna uygulanıp uygulanmayacağı gelmektedir.

Bu konular ile ilgili olarak vergi idaresi 5520 sayılı yeni K.V.K. tebliğ taslağında görüşünü belirtmiş ve 2006 hesap dönemi için 5422 sayılı eski K.V.K.'nın 17. maddesinde düzenlenen örtülü kazanç dağıtım müessesesinin uygulanacağını, taşınmazların ve iştirak hisseleri (kurucu senetleri ve intifa senetleri dahil) ile rüçhan haklarının satış kazancının tamamının 21.06.2006 tarihine kadar mülga 5422 sayılı Kanun'un 8. maddesinin (5) ve (12) numaralı bentlerine göre kurumlar vergisinden istisna olacağını belirtmiştir.

Kanaatimizce, mükellef aleyhine öngörülen hükümlerin geriye doğru uygulanamayacağı ve mükellef kurum iradesinin o zaman süresi içinde varolan yasalara bağlı kalınarak şekilleneceği gerekçesiyle 01.01.2006 – 21.06.2006 tarihleri arasında yapılan taşınmaz ve iştirak hisseleri (kurucu senetleri ve intifa senetleri dahil) ile rüçhan haklarının satışından elde edilen kazançların tamamının 5422 sayılı eski K.V.K.'da yer alan hükümler çerçevesinde kurumlar vergisinden istisna edilmesi doğru bir uygulama olacaktır. Ancak, aynı şeyi örtülü kazanç açısından söylemek mümkün değildir. 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın yukarıda ayrıntılı olarak açıklanan 36. maddesi hükmü aynı şekliyle mevcudiyetini koruduğu sürece, 2006 hesap dönemi için 5422 sayılı eski K.V.K.'nın 17. maddesinde hüküm altına alınan örtülü kazanç dağıtım müessesesinin uygulanması mümkün değildir. Bu uygulama ancak Kanun değişikliği ile mümkün olabilecek, tebliğde yapılan düzenlemelerle sağlanamayacaktır.

Emre KARTALOĞLU
Gelirler Kontrolörü