

İŞTİRAK HİSSESİ VE GAYRİMENKUL TESLİMLERİNİN KDV, BSMV, DAMGA VERGİSİ VE TAPU VE KADASTRO HARÇLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

GİRİŞ

31.12.2004 tarih ve 3. mükerrer 25687 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5281 sayılı Kanun’un 31’inci maddesi ile 1984 yılından bu yana geçici maddeler çerçevesinde uygulanan ve mevcut hükme göre 31.12.2004 tarihi itibariyle uygulama süresi bitecek olan gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazançlarına tanınan kurumlar vergisi istisnası, firmaların mali yapılarının güçlendirilmesi amacıyla kalıcı olarak ve daha sade bir şekilde Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 8’inci maddesinde düzenlenmektedir.

Aynı Kanun ile kurumlar vergisi istisnasına paralel olarak uygulanan katma değer vergisi istisnasına ilişkin düzenleme, kurumlar vergisi istisnasından bağımsız olarak kalıcı hale getirilmekte, ayrıca, iştirak hissesi ve gayrimenkul teslimlerine damga vergisi istisnası ile banka ve sigorta muameleleri vergisi istisnası getirilmektedir.

Biz, bu yazıda, 5281 sayılı Kanun ile yapılan bu düzenlemeler sonrasında, iştirak hissesi ve gayrimenkul teslimlerinin katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, damga vergisi ve tapu ve kadastro harçları karşısındaki durumunu, 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. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun geçici 28 ve 29’uncu maddelerinin uygulama sürelerinin 31.12.2004 tarihi itibariyle sona ermesi nedeniyle, 01.01.2005 tarihinden itibaren uygulanma şansı kalmayan Katma Değer Vergisi Kanunu’nun geçici 10’uncu maddesi hükmü aynen aşağıdaki gibidir.

“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, 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 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 getirilmiştir. 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 bulundukları gayrimenkul ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır. Bu şekilde teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslim yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen Katma Değer Vergisi, teslim 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. 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 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.¹

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.** Oysa geçici 10'uncu maddeye göre, katma değer vergisi istisnası bu maddede Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 29'uncu maddesinin 6 ve 7 numaralı bentlerine yapılan atıf nedeniyle, sadece tam mükellef sermaye şirketlerinin iştirak hissesi ve gayrimenkul teslimlerine uygulanabilmekteydi. 5281 sayılı Kanun ile yapılan bu düzenleme ile kapsam genişletilerek, bankaların alacaklarını daha kolay tahsil edebilmeleri sağlanmak istenmiştir.

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 tuttıkları 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.

2. İstisna Kapsamına Giren İştirak Hisseleri ve Gayrimenkuller

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-r bendinde, iştirak hissesi ile gayrimenkul devir ve teslimlerinin katma değer vergisinden istisna olacağı belirtilmiş, ancak, iştirak hissesi ve gayrimenkul kavramlarına açıklık getirilmemiştir.

Vergi uygulamalarında iştirak hissesi ve gayrimenkul kavramlarının neleri kapsadığı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 5024 sayılı Kanunla kaldırılan sondan bir önceki fıkrasına (maliyet bedeli artırımı) ilişkin açıklamaların yapıldığı 49 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde² belirtilmiştir. Söz konusu tebliğde yapılan açıklamaların Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28 ve 29'uncu maddeleri ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 10'uncu maddeleri açısından da geçerli olduğu kabul edilmiştir. Aynı açıklamaların Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-r bendi açısından da geçerli olduğunu kabul etmek gerekmektedir.

Buna göre, gayrimenkuller esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. Bunlar, Medeni Kanunda arazi, tapu siciline müstakil ve daimi olmak üzere ayrıca kaydedilen haklar ve

¹ 5281 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesine eklenen 12 numaralı bent hükmü ile de aynı esas benimsenerek, tam mükellef kurumlar gibi dar mükellef kurumların da iştirak hissesi ve gayrimenkul satış kazançları istisnasından yararlanmaları sağlanmıştır.

² 49 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 10.02.1995 tarih ve 22195 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

madenler olarak sayılmıştır. Binalar ise Medeni Kanunda sayılmamakla birlikte, bulunduğu arsa veya arazinin mütemmim cüzü niteliğinde bulunduğundan gayrimenkul olarak değerlendirilmektedir.

Gayrimenkul devir ve teslimlerinin, katma değer vergisi istisnasından yararlanabilmesi için, devir veya teslim konu gayrimenkulün tapuya tescil edilmiş olması gerekmektedir. Nitekim, satış kazancı istisnasını, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'nci maddesinde kalıcı olarak düzenleyen maddenin gerekçesinde, bu husus açık olarak belirtilmiştir. Her ne kadar katma değer vergisi istisnası kurumlar vergisi istisnasından bağımsız bir şekilde uygulanacaksa da bazı kavramların açıklanmasında her iki düzenlemenin bir arada yorumlanmasında fayda bulunmaktadır. Bu nedenle, katma değer vergisi istisnasından yararlanılabilmesi için, devir veya teslim konu gayrimenkulün tapuya tescil edilmiş olması gerektiği net olarak ifade edilebilir.

Diğer taraftan, gayrimenkul tanımına gayrimenkulün mütemmim cüzü niteliğinde olan unsurlar da girecektir. Teferruat ise bu kapsama dahil edilmeyecek ve teferruat teslimleri katma değer vergisi istisnasından faydalanamayacaktır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-r bendinde yer alan "iştirak hisseleri" deyimini ise, menkul değerler portföyüne dahil hisse senetleri ile ortaklık paylarını ifade etmektedir. Bunlar,

— Anonim şirketlerin hisse senetleri (Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil),

— Limited şirketlere ait iştirak payları,

— Eshamli komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları,

— İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık paylarıdır,

Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgeleri ise iştirak hisseleri olarak değerlendirilmeyecektir.

Bilindiği gibi, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin 4 numaralı fıkrasının (g) bendinde, hisse senedi teslimlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. Bu hüküm özellikle kurumlar vergisi mükellefi olmayanlar için önem arz etmektedir. Yukarıda belirtildiği gibi, bankalara borçlu olanların veya bunların kefilleri dışında kalanların iştirak hissesi ve gayrimenkul teslimlerinde katma değer vergisi istisnasından yararlanabilmeleri için kurumlar vergisi mükellefi olmaları gerekmektedir. Ancak, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin 4 numaralı fıkrasının (g) bendi sayesinde, hisse senedi teslimlerine ile sınırlı olmak üzere, kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara da istisna getirilmiştir. Bir kurumlar vergisi mükellefinin hisse senedi tesliminde, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-g bendi yerine, 17/4-r bendinden faydalanması daha doğru olacaktır. Çünkü söz konusu (r) bendinde, yüklenilen vergilerin indirimi ile ilgili özel düzenleme yapılmıştır. Yüklenilen vergilerin indirimi aşağıda, ayrı bir başlık halinde, açıklanacaktır.

3. 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. Aynı şekilde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 37 ve 38'inci maddeleri kapsamında gerçekleştirilen birleşme, devir ve bölünme hallerinde gayrimenkul ve iştirak hissesinin iktisap tarihi olarak devir alınan, birleşen ve bölünen kurumdaki iktisap tarihi esas olacaktır.

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.

4. 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 gayrimenkulün satışından bahsedilebilmesi için gerekli olan şartlar, 5281 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesine eklenen 12 numaralı bendin gerekçesinde açıklanmıştır. Yukarıda belirtildiği gibi, 5281 sayılı Kanun ile iştirak hissesi ve gayrimenkul devir ve teslimlerine uygulanacak katma değer vergisi istisnası, kurumlar vergisi istisnasından bağımsız olarak düzenlenmiştir. Ancak, her iki kanun hükmünde de benzer kavramlar kullanılmıştır. Nitekim, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8/12'nci bendinde "*iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışından*" ibarelerine, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-r bendinde ise, "*iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri*" ibarelerine yer verilmiştir. Yani, her iki istisna açısından da satış işleminin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda değişiklik yapan maddenin gerekçesinde "satış" kavramına ilişkin olarak yapılan açıklamaların katma değer vergisi istisnası uygulamasına da ışık tutması son derece doğaldır.

Buna göre, bir gayrimenkul satışından bahsedilebilmesi için, Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre gayrimenkul olarak tanımlanan bir maddi kıymetin olması; bu gayrimenkul veya gayrimenkulün 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 tescili 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.

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. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'nci maddesinin 12 numaralı bendinde hüküm altına alınan kurumlar vergisi kazanç istisnası da aynı amaçlar için ihdas edilmiştir. İştirak hissesi ve gayrimenkul satış kazançlarına kurumlar vergisi istisnası getiren maddenin 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'nun 8/12'nci bendi ve gerekse Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-r bendi, 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.

5. 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, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8/12'nci bendinde hüküm altına alınan kurumlar vergisi istisnasından bağımsız bir şekilde işler hale getirilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8/12'nci bendinde hüküm altına alınan kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilmek için satış sonucu doğacak kazancın, sermayeye eklenmesi gerekmektedir. Katma değer vergisi istisnasından yararlanabilmek için ise böyle bir şart bulunmamaktadır. Dolayısıyla, iştirak hissesi ve gayrimenkul teslimlerinde, satıştan doğan kazancı sermayeye ekleme zorunluluğu olmaksızın, katma değer vergisi istisnasından yararlanılabilecektir.

Katma değer vergisi istisnasının, kurumlar vergisi istisnasından bağımsız bir şekilde düzenlenmesi ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 10'uncu maddesinin uygulandığı dönemde ortaya çıkan, peşin satış halinde sermayeye ekleme zamanına ilişkin tartışma da kendiliğinden ortadan kalmış olmaktadır.

6. Yüklenen Vergilerin İndirimi

5281 sayılı Kanun ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin 4 numaralı fıkrasına eklenen (r) bendi kısmi istisna kapsamına girmekle birlikte, madde hükmü yüklenilen vergiler konusunda özel bir düzenleme ihtiva etmektedir. Söz konusu hükme göre, teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisinin, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Madde hükmüne göre, istisna kapsamındaki işlemin bünyesine giren katma değer vergisinin, işlemin yapıldığı tarihe kadar indirim yoluyla telafi edilen kısmının indirimi kabul edilmekte, indirilemeyen kısmı ise teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir. Böylece, düzenlemenin genel amacına uygun olarak kısmi istisna uygulamasının yol açabileceği ek mali yük önlenmiş olmaktadır.

Aynı düzenlemeye Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 10'uncu maddesinde de yer verilmişti. Bu uygulamaya ilişkin açıklamalar ise, 48 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde³ yapılmıştır.

Söz konusu tebliğde yapılan açıklamalara göre, teslim edilen iktisadi kıymete ilişkin yüklenilen verginin, beyannameye indirim olarak ithal edilen dönem ile teslim tarihi arasındaki dönemlerin katma değer vergisi beyannameleri gözden geçirilecektir. Bu beyannamelerde sonraki döneme devreden verginin yer almadığı bir dönem mevcutsa, teslimin bünyesine giren verginin tamamı indirim yoluyla telafi edilmiş olduğundan gider yazılacak bir miktar da söz konusu olmayacaktır. İndirim dönemi ile teslim dönemi arasındaki beyannamelerin tamamında "sonraki döneme devreden" vergi yer alıyorsa, devreden verginin en az olduğu tutarla, teslimle ilgili indirim tutarı mukayese edilecektir. Bunlardan hangisi küçükse o miktar gider yazılacaktır. Aynı uygulamanın, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-r bendi kapsamında yapılacak devir ve teslimler için de devam etmesi gerekmektedir.

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, 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 getirilmektedir.

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,"

Görüldüğü gibi, Gider Vergileri Kanunu'nda yapılan düzenlemede Kurumlar Vergisi Kanunu'na atıf yapılmıştır. Dolayısıyla, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda belirtilen şartların

³ 48 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 13.07.1995 tarih ve 22342 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ihlal edilmesi halinde lehe alınan paralar da banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi tutulacaktır.

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

Yürürlük süresi 31.12.2004 tarihinde sona eren, 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'nde⁴, söz konusu kanun hükümlerinde, damga vergisine ilişkin istisna yer olmadığı 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."

Görüldüğü gibi, Damga Vergisi Kanunu'nda yapılan düzenlemede de Kurumlar Vergisi Kanunu'na atıf yapılmıştır. Dolayısıyla, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda belirtilen şartların ihlal edilmesi halinde düzenlenen kağıtların da damga vergisine tabi tutulması gerekecektir.

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

Yürürlük süresi 31.12.2004 tarihinde sona eren, Kurumlar Vergisi Kanununun 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 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.

⁴ 51 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 06.07.1995 tarih ve 22335 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bu durumda, 01.01.2005 tarihinden itibaren Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin 12 numaralı bendi kapsamında yapılacak tescil işlemleri tapu ve kadastro harcına tabi tutulacaktır.

SONUÇ

5281 sayılı Kanun ile iştirak hissesi ve gayrimenkul satış kazancına ilişkin istisnanın Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin 12 numaralı bendinde kalıcı olarak düzenlenmesi sonrasında, söz konusu kıymetlerin devir ve teslimlerinin katma değer vergisinden istisna edilmesi amacıyla da Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin 4 numaralı fıkrasına (r) bendi eklenerek istisna katma değer vergisi açısından da kalıcı hale getirilmiş ve istisnanın uygulanmasında Kurumlar Vergisi Kanunu'na olan bağımlılık kaldırılmıştır. Öte yandan, aynı Kanun ile Gider Vergileri Kanunu'nda yapılan değişiklik sonucunda iştirak hissesi ve gayrimenkul satışı sonucu lehe alınacak paraların banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olmadığı belirtilmiştir. Yine aynı Kanun ile Damga Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklik ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin 12 numaralı bendi kapsamında yapılacak teslimler nedeniyle düzenlenecek kağıtların damga vergisine tabi olmadığı belirtilmiştir. Ancak, yürürlük süresi 31.12.2004 tarihinde sona eren Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28'inci maddesinde ve geçici 29'uncu maddesinin 6 numaralı bendinde öngörülen tapu ve kadastro harcı istisnasına 5281 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler sonrasında yer verilmemiştir.

Özetlemek gerekirse, 5281 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler ile iştirak hissesi ve gayrimenkul teslimlerinde, KDV ve BSMV istisnası korunmuş, bu kapsamda düzenlenecek kağıtları için damga vergisi istisnası ihdas edilmiş, ancak, 31.12.2004 tarihine kadar uygulanan tapu ve kadastro harcı istisnası kaldırılmıştır.

Emre KARTALOĞLU
Gelirler Kontrolörü