

33 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği

Resmi Gazete Tarihi : 19310
Resmi Gazete Sayısı : 13.12.1986

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun bazı maddelerinin uygulanması sırasında tereddüt konusu olan hususlarla ilgili olarak aşağıdaki açıklamaların yapılması gerekli görülmüştür.

1. Gayrimenkul ve İştirak Hisselerinin Satışından Doğan Kazançlarda İstisna Uygulaması:

İşletmelerin aktiflerinde yer alan sabit değerlerin enflasyon dolayısıyla olağanüstü değer kazanmaları ve bunların satışı halinde de firmaların büyük boyutlara varan vergi yükleriyle karşılaşmaları, işletmelerin bu tür aktif kıymetlerini elden çıkarmalarını engellemekteydi. Bu durum özellikle nakit sıkıntısı içinde olan kurumlarda ciddi finansman sorunlarına yol açmaktaydı. Kurumlar Vergisi Kanununa 2970 sayılı Kanunla eklenen geçici 10 uncu maddeyle tam mükellef kurumlara vergi avantajı sağlanarak bu engel ortadan kaldırılmış ve böylece tam mükellef kurumların aktiflerine dahil gayrimenkul veya iştirak hisselerinin satışından elde edecekleri kazançlarını vergisiz olarak sermayelerine eklemelerine imkan sağlanarak kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesi ve finansman ihtiyaçlarının giderilmesi amaçlanmıştır.

Bilindiği üzere, Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 10 uncu maddesinin gerekçesinde "Tam mükellef kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkan sağlamak amacıyla bu kurumların ellerinde bulundurdukları iştirak hisselerinin ve gayrimenkullerinin satışından doğan kazançların 1984 yılında tamamı, 1985'de % 80'i sermayelerine ilave edilmesi şartıyla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir" denilmektedir.

Sözü edilen maddenin gerekçesinden de anlaşılacağı üzere; istisna, tam mükellef kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkan sağlamak amacıyla getirilmiştir. Böylece kurumların iştirak hisseleriyle gayrimenkullerinin satışı suretiyle bağlı değerlerinin çözümü ve oluşan çözülmüş kaynakların kurumların ticari faaliyetlerinde kullanılması ve dolayısıyla kurumların borçlanma yoluna gitmeden kendi öz kaynaklarıyla ticari faaliyetlerini devam ettirebilmeleri amaçlanmıştır.

Bu çerçevede Bakanlığımızca yayımlanan 31 Seri No.'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 10 uncu maddesinde belirtilen istisnanın, "gayrimenkullerin ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazancın, o yıl için belirlenen asgari miktarının tamamının nakit olarak sermayeye eklenmesi" halinde uygulanacağı açıklanmıştır.

Ancak, Bakanlığımıza yapılan başvurulardan söz konusu Tebliğde belirtilen "nakit" deyiminin neleri kapsadığı konusunda tereddütlerin bulunduğu anlaşılmıştır.

Tebliğde belirtilen "nakit" deyiminden doğrudan "nakit para"nın anlaşılması gerekir. Para ile birlikte, her an paraya çevrilebilir altın, Devlet tahvili, Hazine bonosu, gelir ortaklığı senedi. Bankalar Kanununun 13/4 üncü maddesine dayanılarak kalkınma ve yatırım bankalarınca çıkarılan tahvil, bono ve benzeri menkul kıymetler ile Sermaye Piyasası Kanununa göre sermaye Piyasası Kurulu'nca halka arzına izin verilen ve Menkul Kıymetler Borsasına kote edilen tahviller de nakit kapsamı içinde mütlaa edilecektir.

Gayrimenkul veya iştirak hisselerinden doğan kazancın, o yıl içinde belirlenen asgari miktarının tamamının nakit olarak işletmeye girmesini zorunlu kılan bir diğer neden de, geçici 10 uncu maddede sözkonusu edilen iktisadi kıymetlerin "elden çıkarılmasının" değil, satışının öngörülmüş olmasıdır. Genel tanımı ile "satış", bir mal veya hakkın belli bir para karşılığında üçüncü kişilere bırakılmasıdır. Bilindiği üzere "elden çıkarma" deyimini Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesinde tanımlanmıştır. Söz konusu maddeye göre elden çıkarma "... mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığı devir ve temlik,

trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder." Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere "elden çıkarma" deyimini "satış" kavramından daha kapsamlıdır.

Bu çerçevede, gayrimenkul veya iştirak hisselerinin, nakit karşılığı olmaksızın devir ve temlik, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, halinde istisnanın uygulanmasını tabiidir. Ancak işletmeye nakit girişi olmamakla beraber, gayrimenkul veya iştirak hisselerinin borç karşılığı takası işletmeyi finansman açısından rahatlatacağından istisnanın amacına uygundur.

Trampa ise elden çıkarma deyiminin kapsamı içinde olmakla beraber bir satış değildir. Çünkü trampa, bir hak veya bir malın başka bir hak veya mal ile değiştirilmesini amaçlayan bir akittir. Bu akdin satıştan farkı, satışta karşılık para olduğu halde, trampada mal veya hak olmasıdır.

Öte yandan, gayrimenkullerin veya iştirak hisselerinin vadeli satılması halinde, satışın yapıldığı takvim yılının sonuna kadar tahsil edilen ve sermayeye eklenen paraların, Kanunda yazılı şartlara uyulmak kaydıyla istisnadan yararlanılacağı tabiidir.

2. Holding Şirketlerin Genel İdare Giderlerinin Bağlı Şirketlere Dağıtımı:

Bilindiği üzere holding şirketler tarafından bağlı şirketlere aşağıdaki konularda hizmet verilebilmektedir.

- _ Araştırma ve geliştirme
- _ Finansman temini
- _ Pazarlama ve dağıtım
- _ Yatırım projelerinin hazırlanması
- _ Hedeflerin tayini
- _ Planlama
- _ Örgütlendirme ve kararların uygulanması
- _ Bilgisayar hizmetleri
- _ Sevk ve idare
- _ Mali revizyon ve vergi müşavirliği
- _ Piyasa araştırmaları
- _ Halkla ilişkilerin tanzimi
- _ Personel temini ve eğitimi
- _ Muhasebe organizasyon ve kontrolü
- _ Hukuk, müşavirliği

Holding tarafından verilen bu tür hizmetlerin bağlı şirketlerce gider yazılabilmesi için:

a) Hizmetin mutlaka verilmiş olması,

b) Kesilen faturada hizmet türünün ayrıntılı olarak belirtilmesi,

c) Tek faturada birden fazla hizmet bedelinin bir arada yer alması halinde ise her hizmet bedelinin ayrı ayrı gösterilmesi,

şarttır.

Yukarıda belirtilen koşullara uygun olarak bağlı şirketler, holding tarafından kesilen fatura bedelini gider olarak kayıtlarında gösterebileceklerdir.

3. Kurumlar Vergisi Kanununun 8. maddesine 3239 sayılı Kanunla eklenen 14 numaralı bent hükmüyle, Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devirlerde, münfesihi kurumun devir öncesi son bilançosunda görülen mahsubu yapılmamış zararların devralan kurumca beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği açıklanmıştır.

Bakanlığımıza yapılan başvurulardan "devir öncesi son bilanço" deyiminde bazı tereddütlerin olduğu anlaşılmıştır.

"Devir öncesi son bilanço" deyiminden Kurumlar Vergisi Kanununun 37, 38 ve 39. maddelerine göre çıkarılması gereken devir bilançosunun anlaşılması gerekmektedir. Dolayısıyla zararlı şirketi devralan kurumun, kazancından indirebileceği zarar miktarı devir bilançosunda yer alan tutar olacaktır. Ancak, zararlı şirketi veya şirketleri devralan kurumun, zararlı şirketin son yıla ait 31.12..... tarihli bilançosu ile devir bilançosunun (devralan şirket yetkililerince onaylanmış) birer örneğini bir dilekçeye bağlayarak bir ay içinde Maliye ve Gümrük Bakanlığına göndermesi gerekmektedir.

Tebliğ olunur.