

KURUMLAR VERGİSİNDEN İSTİSNA EDİLEN KAZANÇLARDA SON DURUM

.....

Mesut Hışıl
Vergi Denetmeni

I- GİRİŞ:

Kurumlar Vergisi Matrahının Tesbiti ve Kârın Dağıtımı isimli yazımız dergimizin 9. sayısında Mart 1994 tarihinde yayınlanmış ancak bu yazıdan henüz bir sene gibi bir süre içerisinde 6.7.1994 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 4008, yine 2.6.1995 tarihinde yayımlanan 4108 sayılı kanunlarla Kurumlar Vergisinde değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler sonucu 50 ve 51 seri numaralı kurumlar vergisi tebliğleri yayınlanmıştır. 30.12.1993 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 3946 sayılı kanunla Kurumlar Vergisinden istisna edilen kurum kazançları sınırlandırılma yoluna gidilmişken belirtilen kanunlarla istisnaların sınırları genişletilme eğiliminin başladığı bu düzenlemelerin geçici maddelerle düzenlenmesi suretiyle yapılması sonucu kurumlar vergisinin hesaplanmasının güçleştiğini söyleyebiliriz.

II- KURUMLAR VERGİSİNDEN İSTİSNA EDİLEN KURUM KAZANÇLARI:

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 25 nci maddesinde 3946 sayılı kanunla yapılan değişiklikle kurumlar vergisi oranı 1.1.1994 tarihinden itibaren (1993 yılı kazançları için eski oran olan %46 uygulanacaktır.) %25 olarak belirlenmiş ayrıca GVK'nun 75/4 ncü bendi yapılan değişiklikle yeniden düzenlenmiş ve kurum kazançlarından bazı indirimler yapıldıktan sonra kalan kısma vergi

tevkifatı uygulaması getirilmiştir. Tevkifat nisbetleri 94/6-b bendi gereğince halka açık anonim şirketlerde %10, diğerlerinde ise %20 olarak belirlenmiştir. (93/5148 sayılı BKK kararı) Ancak 1994 yılı kazançları için belirlenen bu tevkifat nisbetleri kurumların bazı kazançlarının varlığı halinde daha düşük nisbette uygulanmıştır. (94/5307 sayılı BKK.)

Yazımızın konusu kurumlar vergisinden istisna edilen kurum kazançları olması nedeniyle kurumlar vergisi matrahının tesbiti ve vergilendirilmesinden çok istisna edilen kazançların özelliklerine yönelik olacaktır. Ayrıca Finansman fonu kurum kazancı niteliğinde olmadığından aşağıdaki istisnalar içerisinde yer verilmemiştir.

A- Kurum Kazancından Süreli Olarak İstisna Edilen Kurum Kazançları :

- Hayat sigorta şirketlerinin ve emekli sandıklarının hisse senetleri ile A tipi olarak adlandırılan yatırım fonu ve ortaklıklarının katılma belgeleri veya hisse senetlerinin alım satımından elde ettikleri kazançlar (KVK. Geç. Mad. 20)
- 1 Ocak 1986 tarihinden önce ihraç kanunlarına veya devletin kanunların verdiği yetkiye dayanarak akdettiği mukavelelanelere göre mevcut ve çıkacak vergilerden muafılığı kabul edilmiş olan menkul kıymetlerin temettü faiz ve ikramiyeleri (KVK. Geç. Mad. 11)
- 1.1.1994 tarihinden önce devir alınmış kurum zararları (KVK. Geç. Mad. 21)
- 1.1.1994 tarihinden önce faaliyete geçen eğitim, sağlık ve spor tesislerine ilişkin kazançlar (KVK. Geç. Mad. 21)
- İştirak hisselerinin veya gayrimenkullerin peşin veya vadeli satılmasından elde edilen ve sermayeye ilave edilen kurum kazançları (KVK. Geç. Mad. 23)
- Kurumların üretim tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerinin tamamının veya bir kısmının teşvik belgeli yatırım yapmak üzere kurulacak bir sermaye şirketine veya yeni kurulacak bir anonim şirkete aynı sermaye olarak konulmasından elde edilen kazançlar. (KVK. Geç. Mad. 23)
- Yurtdışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar. (KVK. Geç. Mad. 25)
- Turistik tesis ve seyahat acentası işletmeciliğinden elde edilen turizm hasılat istisnası (KVK. Mad. 8/3)

B- Devamlılık arzeden kurum kazançları :

- İştirak kazançları (KVK, Mad. 8/1)
- Resturn istisnası (KVK, Mad. 8/2)
- Portföy işletmeciliği kazançları ile risk sermayesi ve gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının elde ettikleri kazançlar (KVK, Mad. 8/4)
- Rüçhan hakkı kuponlarının satışı ile şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkarılan hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinden elden çıkarılmasından sağlanan (emisyon primi) kazançlar. (KVK, Mad. 8/5)
- Kurumların aktiflerinde bulunan yatırım fonları ve ortaklıklarına ait katılma belgelerine ilişkin kâr payları (KVK, Mad. 8/6)
- Yatırım indirimi
- 24 Haziran 1994 tarihinde yayımlanan 4008 sayılı kanunun yürürlüğe girmesinden önce yürürlüğe girmiş olan özel kanunlarda veya kurumların kuruluş kanunlarında yer alan istisnalar (Örn. 3218 sayılı serbest bölgeler kanunu çerçevesinde bu yerlerde elde edilen kazançlar ile 3332 sayılı kanunun 7 nci maddesinin (a) fıkrası gereğince bankaların iştirak paylarının halka arzından elde ettikleri kazançlar)
- Kanunlarla onaylanmış bulunan uluslararası anlaşmalarda yer alan kurumlar vergisinden istisna edilen kurum kazançları.

C- Asgari Vergi Nisbetine Göre Hesaplanacak Kurumlar Vergisinden İstisna Kurum Kazançları :

Kurumlar Vergisinden istisna edilen kurum kazançları yazımızın önceki bölümlerinde belirtilmiştir. Belirtilen kazançların biri veya birkaçının kurum kazancı içinde bulunması mümkün olup bu kazançlar vergi matrahının hesabında indirilmektedir.

Ancak kanun kurumların belirli bir vergi yüküne tutulabilmesi için KVK'nun 25 nci maddesine asgari orana göre hesaplanacak kurumlar vergisinde indirim ve istisna olarak dikkate alınarak kurum kazançlarını sınırlandırmıştır. Böylelikle yazımızın II-A-B bölümlerinde belirtilen kurum kazançlarının bir kısmı asgari vergi nisbetine göre hesaplanacak kurumlar vergisine tabi tutularak vergilendirilme yoluna gidilmiştir. Yine kurumlar vergisinden istisna edilen bazı kurum kazançları asgari orana göre hesaplanan kurumlar vergisinden de istisna edilmiş olup bu kazançlar;

- İştirak kazançları (KVK, Mad. 8/1)
- Yatırım Fonları ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları (KVK, Mad. 8/4)
- Yatırım İndirimi
- Kanunlarla onaylanmış bulunan uluslararası anlaşmalarda yer alan kurumlar vergisinden istisna edile kurum kazançları
- İştirak hisselerinin veya gayrimenkullerin peşin veya vadeli satılmasından elde edilen ve sermayeye ilave edilen kurum kazançları (KVK, Geç. Mad. 23)
- Kurumların üretim tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin tamamının veya bir kısmının teşvik belgeli yatırım yapmak üzere kurulacak bir sermaye şirketine veya yatırım yapmak üzere yeni kurulacak yabancı ortaklı bir anonim şirkete aynı sermaye olarak konulmasından elde edilen kazançlar. (KVK, Geç. Mad. 23)
- 1 Ocak 1986 öncesi ihraç kanunlarına veya devletin kanunların verdiği yetkiye dayanarak akdettiği mukavelenamelere göre mevcut ve çıkacak vergilerden muaflığı kabul edilmiş olan menkul kıymetlerin temettü faiz ve ikramiyeleri (KVK, Geç. Mad. 11)
- Rüşhan hakkı kuponlarının satışı ile şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkarılan hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinden elden çıkarılmasından sağlanan (emisyon primi) kazançları (KVK, Mad. 8/5)
- Yurtdışında yapılan inşaat, onarma montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar (KVK, Geç. Mad. 23)
- Serbest bölgelerdeki faaliyetlerden elde edilen kurum kazançları
- Risturn istisnası,

yukarıda sayılmıştır. Belirtilen kazançlar dışında kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar asgari orana göre hesaplanacak kurumlar vergisine tabi olacaktır. Ancak vergi idaresi belirtilen kazançların sınırını kanuni bir düzenleme olmaksızın kazancın özelliğinden dolayı mükellefler lehine artırma eğiliminde girebilmektedir. (Örneğin Risturn istisnasının 47 numaralı KV genel tebliği ile yine 50 seri nolu tebliğle uluslararası anlaşmalar çerçevesinde istisna edilen kurum kazançları ile serbest bölgelerdeki faaliyetlerden elde edilen kurum kazançlarının asgari oranlı kurumlar vergisinden istisna edilmesi vb. gibi)

Buna göre aşağıda belirtilen kurum kazançları ise asgari orana göre hesaplanacak kurumlar vergisine tabi olacaktır.

- 3332 sayılı kanunun 7 nci maddesinin a fıkrası gereğince bankaların iştirak paylarının halka arzından elde ettikleri kazançlar.
- Hayat sigorta şirketlerinin ve emekli sandıklarının hisse senetleri ile A tipi olarak adlandırılan yatırım fon ve ortaklıklarının katılma belgeleri veya hisse senetlerinin alım satımından elde ettikleri kazançlar (KVK. Geç. Mad. 20)
- 24 Haziran 1994 tarih ve 4008 sayılı kanun yürürlüğe girmesinden önce yürürlüğe girmiş olan özel kanunlarda yer alan istisnalar. (Bunların isimleri ve hangi kanunlarda bulunduğu konusunda net bir açıklama yoktur.)
- 1.1.1994 tarihinden önce devir alınmış kurum zararları (KVK. Geç. Mad. 21)
- 1.1.1994 tarihinden önce faaliyete geçen eğitim, sağlık, spor tesislerine ilişkin kazançlar (KVK. Geç. Mad. 21)
- Turistik tesis ve seyahat acentası işletmeciliğinden elde edilen kazançlar (KVK. Mad. 8/3)
- Kurumların aktiflerinde bulunan yatırım fonları ve ortaklıklarına ait katılma belgelerine ilişkin kâr payları (KVK. Mad. 8/6)

D- İstisna Kazançlarının Stopaj Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu :

Yazımızın önceki bölümlerinde de değinildiği üzere GVK'nun 75/4'ncü maddesinde yapılan değişiklik sonucu kurum kazancından bazı indirimler yapıldıktan sonra kalan kısım menkul sermaye iradı sayılarak vergi tevkifatı uygulaması öngörülmüştür. Vergi tevkifatı halka açık anonim şirket ile diğer kurumlar vergisine tabi mükellefler için farklılaştırılmış olup vergi tevkifat nisbetleri 93/5148 sayılı BKK.da belirtilmiştir. 1995 yılı kurum kazançları üzerinden alınacak vergi tevkifat nisbetleri için belirtilen Bakanlar Kurulu Kararı uygulanacak olup halka açık A.Ş.lerde %10, diğerlerinde %20 olarak belirlenmiştir. Ayrıca kurumlar vergisinden istisna edilen bazı kurum kazançları için ise farklı vergi tevkifat nisbetleri kabul edilmiştir. (KV. Geç. Mad. 23, 24, 93/5148 sayılı BKK.)

1- Tevkifat Matrahına Dahil Edilmeyen Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kurum Kazançları :

Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar yazımızın önceki bölümlerinde belirtilmiştir. Belirtilen kazançların kurumlar vergisinden istisna

edilmesi bu kazançların vergi tevkifatına da tabi olmayacağı anlamına gelmemektedir. Daha açık bir anlatımla GVK'nun 75/4'ncü maddesi ile kurumlar vergisi kanununun bazı maddelerinde düzenlenen kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmayacak olup diğer istisna kazançlar tevkifat matrahının hesabından düşülemeyecek veya daha düşük tevkifat oranı uygulanacaktır. Buna göre tevkifat matrahına dahil edilmeyecek kurumlar vergisinden istisna kurum kazançları;

- İştirak kazançları, (GVK. Mad. 75/4)
- Risturn istisnası, (KVK. Mad. 8/2)
- Kurumların üretim tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin tamamının veya bir kısmının teşvik belgeli yatırım yapmak üzere kurulacak bir sermaye şirketine veya yatırım yapmak üzere yeni kurulacak yabancı ortaklı bir anonim şirkete aynı sermaye olarak konulmasından elde edilen kazançlar. (KVK. Geç. Mad. 23)
- Şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkanları hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinden elden çıkarılmasından sağlanan (emisyon primi) kazançlar (KVK. Mad. 8/5)
- Kurumların aktiflerinde bulunan yatırım fonları ve ortaklıklarına ait katılma belgelerine ilişkin kâr payları (KVK. Mad. 8/6)
- Kurumlar vergisi kanunu'nun geçici 21 nci maddesine göre istisna süresi sona erinceye kadar uygulanan eğitim, sağlık ve spor tesislerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar,
- Kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye döviz olarak getirildiğinin tevsik edilmesi kaydıyla serbest bölgelerdeki faaliyetlerden elde edilen kazançlar.
- 3332 sayılı kanunun 7 nci maddesinin (a) fıkrası gereğince bankaların iştirak paylarının halka arzından elde ettikleri kazançlar.

Bu bölümde sayılmayan kurumlar vergisinden istisna edilip gelir vergisi tevkifat matrahına dahil edilecek kurumlar vergisinden istisna edilen kurum kazançları ise aşağıdaki bölümde topluca sayılmıştır.

2- Tevkifat Matrahına Dahil Edilecek Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kurum Kazançları :

Bu bölümde değerlendirilecek kurumlar vergisinden istisna edilen kurum kazançları iki bölümde irdelenmek gerekir. Birinci bölümde tevkifat matrahına dahil olup kanunda öngörülen normal nisbette vergi tevkifatına tabi kurumlar

vergisinden istisna edilen kazançlar, diğer bölümde ise daha düşük oranda vergi tevkifatına tabi tutulacak kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar olarak belirtilmesi gerekmektedir.

a- Normal nisbette vergi tevkifatına tabi Kurumlar Vergisinden istisna tutulan kurum kazançları :

- Hayat sigorta şirketlerinin ve emekli sandıklarının hisse senetleri ile A tipi olarak adlandırılan yatırım fon ve ortaklıklarının katılma belgeleri veya hisse senetlerinin alım satımından elde ettikleri kazançlar (KVK. Geç. Mad. 20)
- 1.1.1994 tarihinden önce devir alınmış kurum zararları (KVK. Geç. Mad.21)
- Turistik tesis ve seyahat acentası işletmeciliğinden elde edilen kazançlar. (KVK. Mad. 8/3)
- Yatırım indirimi(*)
- Kanunlarla onaylanmış bulunan uluslararası anlaşmalarda yer alan kurumlar vergisinden istisna edilen kurum kazançları (Bu kazançların neler olduğu konusunda bir açıklık olmayıp vergi tevkifatına tabi olup olmayacağı belirlenmediğinden tevkifata tabi tutulacağı varsayılarak bu bent içinde değerlendirilmiştir.)

b- Düşük Nisbette Vergi Tevkifatına Tabi Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kurum Kazançları :

- Rüşhan hakkı kuponlarının satışından elde edilen kazançlar. %10 vergi tevkifatına tabidir. (KVK. Geç. Mad. 23)
- 1 Ocak 1986 tarihinden önce ihraç kanunlarına veya devletin kanunların verdiği yetkiye dayanarak akdettiği mukavelenamelere göre mevcut ve çıkacak vergilerden muaflığı kabul edilmiş olan menkul kıymetlerin temettü faiz ve ikramiyeleri %10 vergi tevkifatına tabidir. (KVK. Geç. Mad. 11, 23)
- İştirak hisselerinin veya gayrimenkullerin peşin veya vadeli satılmasından elde edilen ve sermayeye ilave edilen kurum kazançları %10 vergi tevkifatına tabi olacaktır. (KVK. Geç. Mad. 23)
- Yurt dışında yapılan inşaat onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan kurum kazançları halka açık anonim şirketlerde %5, diğer ku-

(*) 1.1.1996 tarihinden sonraki dönemlere ilişkin olarak 95/7593 sayılı BKK kararı gereği tevkifat oranı halka açık olmayan AŞ'lerde %15 nisbetinde uygulanacaktır.

- rumlarda %10 oranında vergi tevkifatına tabidir. Ancak yurt dışından elde edilen bu kazançlara yurt dışında %25 oranının üzerinde bir vergi oranının uygulanmış olması halinde sözü edilen tevkifat oranları bu oranın üzerinde uygulanan her bir puan için %0,75 oranında indirim yapılmak suretiyle tesbit edilecektir. Yurt dışında uygulanan vergi oranının halka açık anonim şirketlerde %28.75, diğer kurumlarda %32.5 oranını aşması halinde bu tevkifat oranları %0 olarak uygulanacaktır.
- Portföy işletmeciliği kazançları ile risk sermayesi ve gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının elde ettikleri kazançlar Gelir Vergisi Kanununun 94-6/a maddesine göre tevkifata tabi olup portföyünün en az %25 hisse senedinden oluşan menkul kıymetler yatırım fonu ile risk sermayesi ve gayrimenkul yatırım fonu veya ortaklıklarının kazançları (%0) portföyünün en az %25 i hisse senedinden oluşmayan yatırım fon ve ortaklıklarında tevkifat oranı ise %10 olarak uygulanacaktır.

III-KURUMLAR VERGİSİNDEN İSTİSNA EDİLEN KAZANÇLARIN KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ :

Yazımızın önceki bölümlerinde kurumlar vergisinden indirim konusu yapılabilecek kurumlar vergisinden istisna kazançları belirtmiştir. Belirtilen kazançlardan bir veya birkaçı bulunduğu ancak kurum kazancının yeterli olmadığı durumlarda indirim konusu yapılacak istisna kurum kazançlarında öncelik sırasının nasıl olacağı hususu her zaman tartışılmalıdır. 1994 yılı kazançlarına uygulanmak üzere kurumlar vergisinden indirilecek kurum kazançları 3946 sayılı kanunla daraltılmışsada 4108 sayılı kanunla istisna edilen kurum kazançlarına yeni ilaveler yapılmıştır. Belirtilen istisna kazançlar yazımızın önceki bölümlerinde belirtilmiştir. İstisna edilen kazançların genişletilmesi karşısında indirimde öncelik sırası hakkındaki değişik görüş ve yorumlar oluşabilecektir.

A- Geçmiş Yıl Zararları;

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14 ncü maddesinin 7 nolu bendi ile geçmiş yıl zararları giderler arasında sayıldığından kurum kazancından öncelikle indirim konusu yapılması gerekmektedir.

B- İndirim Önceliği Bulunan ve Kurum Kazancının Yeterli Olmaması Durumunda Dahi Geçmiş Yıl Zararı Olarak Sonraki Yıllara Devreden Kurumlar Vergisinden İstisna Kurum Kazançları :

Yazımızın II. bölümünde kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar topluca belirtilmiştir. Belirtilen kazançlardan;

- İştirak kazançları (KVK. Mad. 8/1)
- Portföy işletmeciliği kazançları ile risk sermayesi ve gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının elde ettikleri kazançlar. (KVK. Mad. 8/4.)
- Rüşhan hakkı kuponlarının satışı ile şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinden elden çıkarılmasından sağlanan (emiyon primi) kazançlar (KVK. Mad. 8/5)
- Kurumların aktiflerinde bulunan yatırım fonları ve ortaklıklarına ait katılma belgelerine ilişkin kâr payları (KVK. Mad. 8/6)
- 3218 sayılı serbest bölgeler kanunu çerçevesinde bu yerlerde elde edilip genel netice hesaplarına intikal ettirilmiş olan kazançlar.
- 3332 sayılı kanunun 7 nci maddesi gereğince bankaların iştirak paylarının halka arzından elde ettikleri kazançlar.
- Kanunlarla onaylanmış bulunan uluslararası anlaşmalarda yer alan kurumlar vergisinden istisna edilen kurum kazançları.
- Hayat sigorta şirketlerinin ve emekli sandıklarının hisse senetleri ile A tipi olarak adlandırılan yatırım fon ve ortaklıklarının katılma belgeleri veya hisse senetlerinin alım satımından elde ettikleri kazançlar. (KVK. Geç. Mad. 20)
- 1 Ocak 1986 tarihinden önce ihraç kanunlarına veya devletin kanunların verdiği yetkiye dayanarak akdettiği mukavelenamelere göre mevcut ve çıkacak vergilerden muaflığı kabul edilmiş olan menkul kıymetlerin temettü faiz ve ikramiyeleri (KVK. Geç. Mad. 11)
- 1.1.1994 tarihinden önce faaliyete geçen eğitim, sağlık ve spor tesislerine ilişkin kazançlar (KVK. Geç. Mad. 21)
- İştirak hisselerinin veya gayrimenkullerin peşin veya vadeli satılmasından elde edilen ve sermayeye ilave edilen kurum kazançları (KVK. Geç. Mad. 23)
- Kurumların üretim tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin tamamının veya bir kısmının teşvik belgeli yatırım yapmak üzere kurulacak bir sermaye şirketine veya yeni kurulacak bir anonim şirkete aynı sermaye olarak konulmasından elde edilen kazançlar. (KVK. Geç. Mad. 23)
- Yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar. (KVK. Geç. Mad. 25)

Yukarıda belirtilenler kurum kazancından kazanç yeterli olmasa dahi öncelikle indirilecektir. Kurum kazancı (zararı) olması halinde yukarıdaki istisna tutarları indirim sonucu zarar artırıcı özellik taşıyacaklardır.

C- Kurum Kazancının Yeterli Olması Durumunda Uygulanacak İstisnalar

Yazımızın bir önceki bölümünde belirtilen kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar "Kazanç istisnası" niteliği taşıdığından öncelikle indirim konusu yapılacaktır. Bu şekilde indirim sonucu artan kurum kazancı varsa aşağıda belirtilen istisnalarda indirim konusu yapılacaktır. Bu istisnalar;

- Risturn istisnası (KVK. Mad. 8/2)
- Turizm hasılat istisnası (KVK. Mad. 8/3)
- Yatırım indirimi istisnası (GVK. Ek. Madde 1)
- Devralınan kurum zarar istisnası (KVK. Geç. Mad. 21)

dır. Bu istisnalarda kendi içerisinde öncelik taşıyabilmektedir. Belirtilen istisnalardan risturn istisnası ve turizm hasılat istisnası ilgili yıl dışında sonraki dönemlerde indirim konusu yapılamayacağından öncelikle indirilir. Bunu beş yıllık sınırlı sürede indirim imkanı tanınması nedeniyle Devralınan kurum zararları izler, yatırım indirimi istisnasında indirim süre ile sınırlı tutulmadığından en son indirim konusu yapılması gerekmektedir.

IV-SONUÇ :

Kurum kazancından indirim konusu yapılan istisnaların özelliklerinin incelendiği bu yazımızda istisnaların nasıl hesaplanacağı üzerinde durulmamıştır. Yazımızda istisnaların kurumlar vergisi ve stopaj gelir vergisi matrahı hesaplamasında hangilerinin dikkate alınacağı ve bunun öncelik sırası üzerinde durulmuştur. Özellikle kurumlar vergisi matrahı hesabında indirim konusu yapılacak istisna kazançların önceliği hususu her zaman tartışma yaratabilecek konular içerisinde yer almaktadır. 3946 sayılı kanunla 1.1.1994 sonrası kurumlar vergisinden istisna edilen indirimlerde sınırlandırılma getirilmişse de belirtilen istisnaların değişik düzenlemelerle artma eğilimi taşıdığı söylenebilir. (4108 sayılı kanun) Keza Kurumlar Vergisi Genel Tebliğlerinde bu hususda açık bir belirlemede yoktur. Yazımızda bu konuda değişik kaynaklardan da yararlanmak suretiyle açıklama getirilmiş ancak yazının uzamış olması nedeniyle konu örneklendirilememiştir.