

# KURUMLAR VERGİSİNDEN İSTİSNA KURUM KAZANÇLARINDA SON DURUM

Mesut HIŞIL\*

## 1. GİRİŞ

29.7.1998 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 4369 sayılı kanunla çeşitli vergi kanunları yanında Kurumlar Vergisi Kanununda da değişiklikler yapılmış, değişiklik sonucu kurumlar vergisinden istisna edilen kurum kazançları sınırlandırılma yoluna gidilmiş vergileme sistemi değiştirilmiştir. Yapılan değişiklik 1999 yılı kurum kazançlarından itibaren uygulanmasına başlanmıştır.

2000 yılı mali piyasalar yönünden oldukça sıkıntılı geçmiş sonuçta bazı bankalar Tasarruf Mevzuatı Sigorta Fonu'na devir olunmak zorunda kalmıştır. Devir işlemlerinin kurumlar vergisi yönünden getirdiği düzenlemeler 30.11.2000 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 4605 sayılı kanunla getirilen Kurumlar Vergisi kanunu geçici madde 29'da düzenlenmiştir. Bu düzenleme sonucu banka birleşme ve devir işlemleri sonucu oluşan kazanç 31.12.2003 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Keza bu şekilde oluşan istisna kazanç GVK Mad. 94/6-b gereği gelir vergisi tevkifatına da tabi tutulmaması kabul edilmekle bankaların kendi aralarında birleşmeleri veya devir olmaları sağlanarak mali piyasaların güçlenmesi vergisel açıdan da teşvik edilmiştir.

Keza aynı kanunla yapılan değişiklik sonucu kurumlar vergisinden istisna edilen kurum kazançları üzerinden yapılan tevkifatı düzenleyen GVK 94/6-b-ii maddesi yeniden düzenlenmiş yatırım indirimi kanun maddesi içine alınmış, dağıtılın dağıtılmasın istisna kurum kazançları üzerinden yapılacak tevkifat uygulaması esnetilerek istisna uygulaması nedeniyle kurum zararı oluşması halinde tevkifat, istisnadan kaynaklanan zararın indirileceği döneme kaydırılmıştır. Tevkifat nisbeti 2000/1689 sayılı kararlar %15'den %18'e çıkarılmıştır. Yapılan son değişiklikler yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş olması nedeniyle değişiklikler 2000 yılı kurum kazançları için uygulanır hale getirilmiştir.

Biz bu yazımızda kurumlar vergisinden istisna olan kazançların neler ol-

(\*) Vergi Denetmeni

duğu yanında vergileme esaslarını belirtmeye çalışacağız.

## **II- KURUMLAR VERGİSİNDEN İSTİSNA EDİLEN KURUM KAZANÇLARI**

Kurumlar Vergisi Kanununun 25. maddesinde 4369 sayılı kanunla yapılan değişlikle kurumlar vergisi oranı 1.1.1999'dan itibaren %30 olarak belirlenmiştir. Ayrıca GVK'nun 75/4 ve 94/6-b bentlerinde yapılan düzenlemeler ile tam mükellef kurumlarda kâr dağıtımını üzerinden (kurumlar vergisinden istisna kazançlara isabet eden kısım hariç) kurumların kendisince stp. gelir vergisi yapılması esası benimsenmiştir. (Kârın sermayeye ilavesi kâr dağıtımını sayılmaz) Yine tam ve dar mükellef ayırımı yapılmaksızın kurumlar vergisinden istisna tutulan kurum kazançlarına (iştirak kazancı hariç) stp. gelir vergisi kesintisi yapılma esası benimsenmiştir. (GVK 94/6-b-ii) Ancak istisna kazancı uygulanması sonucu zarar oluşmuşsa tevkifat, istisnadan kaynaklanan zararın indirileceği dönemde yapılacaktır.

Dar mükelleflerde kâr dağıtımını yapılsın yapılmasın kurum kazancından kurumlar vergisi, fon payı ve kurumlar vergisinden istisna kazançlar düşüldükten sonra kalan kısım st. gelir vergisine tabi tutulması öngörölmüştür. (GVK mad. 75/4; 94/6-b-iii)

Kurumlar vergisinde vergileme esasları özetle yukarıda belirtilmiş

olup kurumlar vergisinden istisna kazançlar aşağıda belirtilmiştir.

### **A- Devamlılık Taşıyan İstisna Kurum Kazançları :**

- İştirak kazançları (kazancın tam mükellef kurumdan elde edilmesi şarttır. (KVK mad. 8/1)

- Risturn istisnası (KVK mad. 8/2)

- Portföy işletmeciliği kazançları ile risk sermayesi ve gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları (KVK mad. 8/4)

- Rüçhan hakkı (öncelikli alım hakkı) kuponlarının satışı ile şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini arttırdıkları sırada çıkartılan hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinden elden çıkarılmasından sağlanan (emisyon primi) kazançları (KVK mad. 8/5)

- Yatırım indirimi (GVK ek mad 1)

- 24 Haziran 1994 tarihinde yayımlanan 4008 sayılı kanunun yürürlüğe girmesinden önce yürürlüğe girmiş olan özel kanunlarda veya kurumların kuruluş kanunlarında yer alan istisnalar (KVK Geç. mad. 22) (Örneđin: Serbest bölgeler kanunu çerçevesinde bu yerlerde elde edilen kazançlar ile 3332 sayılı kanunun 7. maddesinin (a) fıkrası gereğince bankaların iştirak paylarının halka arzından elde ettikleri kazançlar.)

- Kanunlarla onaylanmış uluslararası anlaşmalarda yer alan kurumlar vergisinden istisna kurum kazançları.

## B- Belirli Bir Süre Uygulanacak İstisna Kurum Kazançları

Belirli bir süre uygulanacak kurumlar vergisinden istisna kurum kazançları genelde kurumlar vergisi kanunu geçici maddelerinde düzenlenmiştir. Bu geçici maddelerdeki istisnaların büyük çoğunluğu süre dolması nedeniyle uygulama şansı bulunmamaktadır. Halen yürürlükte olan bu tür istisna kazançlar ve uygulama zamanları aşağıda belirtilmiştir.

- 1 Ocak 1996 tarihinden önce ihraç kanunlarına veya devletin kanunların verdiği yetkiye dayanarak aktettiği mukavelenamelere göre mevcut ve çıkacak vergilerden muafiyeti 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)

1994 yılı öncesi faaliyete geçen okul, kreş ve spor tesisleri ile 50 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 35 yatak) kapasitesinden az olmamak üzere yurt ve sağlık tesislerinin (huzurevleri dahil) işletilmesinden elde edilen kazançlar 5 yıl (kalkınmada öncelikli yörelerde 10 yıl) süreyle kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisna kalkınmada öncelikli yöreler dışında diğer yörelerde uygulanma süresi dolmuştur.

- 1.1.1999-31.12.2002 tarihleri

arasında uygulanmak üzere iştirak hisseleri ile gayrimenkullerin peşin veya vadeli satılmasından elde edilen ve sermayeye ilave edilen kurum kazançları ile kurumların üretim veya turizm tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerinin tamamının veya bir kısmının teşvik belgeli yatırım yapmak üzere kurulacak bir sermaye şirketine veya yeni kurulacak yabancı ortaklı bir anonim şirkete aynı sermaye olarak konulmasından elde edilen kazançlar (KVK Geç. mad.28)

- Yurt dışı inşaat onarma ve montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlara ilişkin istisna 1.1.1994-31.12.2003 tarihleri arasında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisna kazançlar üzerinden halka açık AŞ'lerde %5, diğer kurumlarda %10 stp. Gelir vergisi tevkiyatı yapılacağı belirtilip, bu kazançlar üzerinden yurtdışında mahallinde %30'dan fazla vergi alınması halinde stp. gelir vergisi nisbetlerinin daha aza indirgenmesi, nihayet bu oranlar halka açık AŞ'lerde %33.5 diğer kurumlarda %37 olması halinde tevkifat nispetleri %0 olarak belirlenmiştir. (KVK Geç. mad. 24)

- 31.12.2003 tarihine kadar uygulanmak üzere Türkiye'de faaliyet de bulunan bir bankanın Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan izin almak suretiyle ve izin tarihinden itibaren üç ay içinde yetkili organlarının karar alınarak devir veya birleşme işlemlerine geçilmesi

şartıyla, diğer bir veya birkaç bankayla birleşmesi veya tüzel kişiliği ortadan kalkmak suretiyle bilanço değerlerini kısmen veya tamamen diğer bir veya birkaç bankaya devretmesi ya da hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na ait olan bir bankanın bilanço değerlerinin Tasarruf mevduatı Sigorta Fonu tarafından devralınması halinde devir veya birleşmeden doğan kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır. (KVK Geç. mad. 29).

• Olağanüstü hal bölgesinde ve kalkınmada öncelikli yörelerde 1.1.1998-31.12.2000 tarihleri arasında yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu illerdeki işyerlerinde fiilen ve sürekli olarak 10 ve daha fazla işçi çalıştırmaları şartıyla münhasıran bu işyerlerinden elde ettikleri kazançları

#### İstisna Kazanç Türü

- |   |  |                      |
|---|--|----------------------|
| 1 | İştirak kazancı .....  | Tevkifata tabi değil |
| 2 | Risturn istisnası .....  | Tevkifata tabi değil |
| 3 | A tipi Fon ve Ortaklıkların kazançları<br>(KVK Mad. 8/4).....                                | % 0                  |
| 4 | B tipi Fon ve Ortaklıkların kazançları<br>(KVK Mad. 8/4).....                                | % 10                 |
| 5 | Risk Sermayesi ve gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıklarının kazançları (KVK Mad. 8/4) ..... | % 0                  |
| 6 | Rüçhan hakkı kupon satış kazancı<br>(KVK Mad. 8/5).....                                      | % 18                 |
| 7 | Emisyon Primi (KVK mad. 8/5; Geç. Mad. 28/b) .....   | Tevkifata tabi değil |
| 8 | Gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası (KVK Geç. mad. 28) .....              | % 15                 |

işe başlama tarihinden itibaren 5 vergilendirme dönemi gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır. (4325 sayılı kanun 3/a maddesi)

### III-KURUMLAR VERGİSİNDEN İSTISNA KAZANÇLARIN STP. GELİR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Kurumların 2000 yılı kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına uygulanacak tevkifat oranı %18 olarak belirlenmiştir. (GVK mad. 94/6-b-ii; 2000/1689 Sayılı BKK) Ancak yazımızın önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere daha düşük nisbet uygulanabilecek istisna kurum kazançları da mevcuttur. Bu nedenle istisna kurum kazançlarına uygulanacak Stp. Gelir Vergisi tevkifat nisbetleri aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

#### St. GV Karşısındaki Durumu ve Tevkifat Nisbeti

- 9 Üretim tesislerinin ve bu tesislere ait gayrimenkullerin aynı sermaye olarak konulması durumunda istisna (KVK Geç. mad. 28)..... Tevkifata tabi değil
- 10 Yatırım İndirimi .....% 18
- 11 Kalkınmada öncelikli yörelerde 1.1.1994 öncesi faaliyete geçen eğitim Sağlık ve Spor Tesisleri istisnası (KVK Geç. mad. 21) ..... Tevkifata tabi değil
- 12 Yurt dışı inşaat onarma montaj işleri ve tek.hizmetlerden sağ. kazanca ilişkin istisna (KVK Geç. mad. 24) ..... Değişik nispette tevkifata tabi
- 13 Serbest bölgelerde elde edilen kazanç istisnası (3218 sayılı kanun)..... Tevkifata tabi değil
- 14 Bankaların iştirak paylarının halka arzından elde ettiği kazançlar (3332 sayılı Kanun) ..... Tevkifata tabi değil
- 15 4325 sayılı Kanununun 3/a maddesinde belirtilen istisna kazanç ..... Tevkifata tabi değil
- 16 1.1.1986 önceki çıkarılan vergiden muafiyeti kabul edilmiş menkul kıymetlerin iratları (KVK Geç.mad.11).....% 18
- 17 Kanunlarda onaylanmış bulunan.....% 18 (İkili anlaşmalarda daha uluslararası anlaşmalarda yer alan düşük oran varsa bu kurumlar vergisinden istisna kazançlar nisbet uygulanır.)

#### **IV-KURUMLAR VERGİSİNDEN İSTISNA EDİLEN**

##### **KAZANÇLARIN VERGİ**

##### **MATRAHI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ**

##### **A- Kurumlar Vergisi Matrahı Üzerindeki Etkisi**

Yazımızın önceki bölümlerinde kurumlar vergisinden indirim konusu yapılabilecek kurumlar vergisinden istisna kazançları belirtilmiştir. Belirtilen kazançlardan bir veya birkaçının bulunduğu ancak kurum kazancının yeterli olmadığı durumlarda indirim konusu yapılacak kurum ka-

zancılarında öncelik hangisine ait olacaktır?

Yatırım indirimi ve risturn istisnası dışındaki kazançlar kazanç istisnası niteliği taşıdıklarından öncelikle (Kurum zarar elde etmiş olsa dahi zarar artırıcı olarak dikkate alınacak şekilde) kurum kazancından indirilir. Daha sonra kurum kazancından kazanç yeterliyse risturn istisnası ve son olarak yatırım indirimi indirim konusu yapılır.

**Öm :** Kurumun 2000 yılı kazancı 2 milyardır. Bu yılla ilgili indirim konusu yapacağı istisna kurum kazancı;

- Gayrimenkul Satış kazancı istisnası .....4 milyar
- Yatırım indirimi .....3 milyar

yukarıdadır. Kurumlar Vergisi matrahını belirleyiniz?

- Kurum Kazancı .....2 milyar
- İstisnalar
- Gayrimenkul Sat. kaz. istisnası.....4 milyar (-)
- Kurumlar Vergisi
- Matrahı .....2 Milyar (Zarar)

Bu örnekte kurum kazancı yeterli olmadığından yatırım indirimi düşülmesi mümkün olmamıştır. Yatırım indirimi ileriki yıllarda ki kurum kazancından indirilmesi gerekecektir.

#### **B- Stp. Gelir Vergisi Matrahı Üzerindeki Etkisi**

GVK 94/6-b-ii maddesi gereğince kurumlar vergisinden istisna kurum kazançlarından dağıtılıp dağıtılmasına bakılmaksızın Stp. gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ancak istisna uygulaması nedeniyle kurum zararı oluşması halinde tevkifat, istisnadan kaynaklanan zararın indirildiği dö-

nemde yapılması gerekmektedir. Yazımızın bir önceki bölümündeki örnekte stp. Gelir vergisi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

- Stp. Gelir Vergisi matrahı .....2 milyar
- Stp. Gelir Vergisi (%15).300 milyon
- Fon Payı (%10) .....30 milyon

Örnekteki olayda gayrimenkul satış kazancı istisnasından dolayı oluşan 2 milyar lira zarar bu zararın indirildiği dönemde st. gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır. Keza yatırım indirimi kurum kazancı yeterli olmadığından kurum kazancından istisna olarka indirilemediğinden stp. Gelir Vergisine de tabi bulunmamaktadır.

#### **V- SONUÇ**

2000 yılına ilişkin Kurumlar Vergisi Beyannamesinin verilme süresinin yaklaştığı dikkate alınarak, son değişiklikler ışığında kurumlar vergisinden istisna kurum kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin açıklamalar yazımızın konusu oluşturmuş olup, uygulayıcıların istifadesine sunulmuştur.