

KURUMLARA UYGULANAN İSTİSNALAR

• Sinem AKDEVE •

Vergi Denetmen Yrd.

GİRİŞ

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda iktisadi, sosyal ve çeşitli amaçlarla bir takım kazanç ve iratlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. İstisna, kurum kazancına uygulanan objektif karakterli bir indirimdir. Diğer bir deyimle, belli koşulların varlığı halinde bir kısım kazançların vergi dışı bırakılmasıdır. Ancak yazımızda değinileceği üzere, istisna kazançları tamamen vergi dışı bırakılmamaktadır. Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar, esas olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinde düzenlenmiştir. Ayrıca, diğer bazı kanunlarda da bazı kazançlar kurumlar vergisi uygulaması bakımından istisna olarak sayılmıştır. Kurumlar vergisi kanununda belirtilen istisnaların bir çoğu ayrı birer yazı konusu olacak kadar geniştir. Ancak yazımızda istisnalar özetlenerek aktarılmaya çalışılmıştır.

I-Kurumlar Vergisi Kanununa Göre İstisna Kapsamına Alınan Kazançlar

1.1- İştirak Kazançları İstisnası

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin 1'inci bendinde iştirak kazançları istisnası düzenlenmiştir. İlgili bent hükmü aşağıdaki gibidir.

"Kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar (Yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklarının hisse senetlerinden elde edilen kar payları hariç) kurumlar vergisinden istisnadır.

İştirak kazancının kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için, kar payının tam mükellef bir

kurumdan elde edilmesi şarttır. Bu durumda dar mükellef, başka bir deyişle kanuni ve iş merkezi Türkiye dışında bulunan bir kurumdan kar payı alan kurumlar iştirak kazancı istisnasından yararlanamayacaktır.

İstisnadan, iştirak kazancı elde eden mükellefler ister tam isterse dar mükellef kurum olsun yararlanabilecektir. Yeter ki kazancın elde edildiği kurum, tam mükellef bir kurum olsun.

Kanun metninde belirtildiği üzere, yatırım fonları katılma belgeleri ve yatırım ortaklıkları hisse senetlerinden elde edilen kar payları iştirak kazancı sayılmakla birlikte istisna kapsamı dışında tutulmuştur.

İştirak kazançları, vergilemede mükerrerliğin önlenmesi amacıyla istisna edilmiştir. İstisnaya konu kazanç esas itibarıyla kazancın elde edildiği ilk kurumda kurumlar vergisine tabi tutulduğundan, kar dağıtımı yoluyla intikali sağlanan diğer kurumlarda mükerrer vergilendirmenin önüne geçilmek istenmiştir. Bu suretle, kurum kazancının gerçek kişilere doğrudan intikali ve araya giren başka kurumlar aracılığı ile dolaylı intikali arasında bir farklılık olmaması sağlanmaktadır.

Bu nedenle tam mükellef kurumlarca;

- Tam mükellef kurumlara

- Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlara dağıtılan kar paylarından gelir vergisi stopajı yapılmayacaktır. Bu şekilde kar payı elde eden kurumların söz konusu kar paylarını dağıtmaları durumunda ise gelir vergisi stopajı yapılacaktır.

1.2- Risturn İstisnası

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8/2' nci maddesinde kooperatiflerde risturn istisnası düzenlenmiştir. Kooperatiflerde kar dağıtımı söz konusu olmadığından ortaklıkla yapılan işlemlerden doğan gelir-gider farkının ortaklara iadesine risturn adı verilmektedir.

Risturn;

-Tüketim kooperatiflerinde satılan mal karşılığında fazla alınan paranın,

-Üretim ve satış kooperatiflerinde verilen avanslarla satış fiyatı arasındaki farkın,

-Kredi kooperatiflerinde faiz farklarının,

-Diğer kooperatiflerde ise ortaklardan idare giderleri karşılığında alınan paralardan harcanmayarak ortaklara iade edilen kısmını ifade eder.

Muafiyet şartlarını taşıyan kooperatifler kurumlar vergisinden muafıdır. Kurumlar vergisinden muaf olmayan veya muafiyetini kaybeden kooperatiflerin kazancının tamamı kurumlar vergisine tabidir. Kanun bu tür kooperatiflerin risturnlarını vergiden müstesna tutmuştur.

Risturn istisnasından yararlanacak kooperatifler şunlardır:

1- Tüketim (istihlak) kooperatifleri

2- Üretim (istihsal) kooperatifleri

3-Kredi kooperatifleri

- Tüketim Kooperatiflerinde Risturn: Ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerlerine göre hesaplanan risturnlar.

- Üretim Kooperatiflerinde Risturn: Ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiftan üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine göre hesaplanan risturnlar.

- Kredi Kooperatiflerinde Risturn: Ortakların kullandıkları kredilere göre hesaplanan risturnlar.

- Ayrıca bütün kooperatiflerde, ortakların idare giderleri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak ortaklara iade edilen kısımlar.

Söz konusu risturnların nakden veya aynı kıymette mal ile ödenmesi istisnânın uygulanmasına mani değildir.

Kooperatif esas sözleşmesine uygun olmayan işlemler ile ortak dışı işlemlerden doğan kazançlar risturn istisnası kapsamında değildir.

Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar bu istisnadan yararlanamaz. Bunların genel kazançtan ayrılmasında ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı esas alınır.

Risturn istisnasının uygulanması için bunların ortaklara ödenmesine gerek bulunmamaktadır. Hesaplanmış olması risturnların kurumlar vergisi matrahından düşülmesi için yeterlidir.

Risturnların ortaklara dağıtımı ise kar dağıtımı sayılmamaktadır.

1.3- Yatırım Fonları ve Yatırım Ortaklarına İlişkin İstisna

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8' inci maddesinin 4 numaralı bendinde yatırım fon ve ortaklıklarının aşağıda yer alan kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

a) Portföyünün en az %25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) ile aynı nitelikteki menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

b) (a) alt bendi dışında kalan menkul kıymetler yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlar,

c) Risk sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

d) Gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıklarının kazançları,

e) Emeklilik yatırım fonlarının kazançları.

Yabancı para ve altın alım satımı yapan "dövizle bağlı yatırım fonları" istisnadan yararlanamaz.

Söz konusu istisna, menkul kıymetler yatırım

fonları ve ortaklıkları hakkında, sadece bu fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden kazançlarına uygulanacaktır. Bunların portföy işletmeciliği dışında sağladıkları kazançlara (örneğin sabit kıymet satış karı) istisna uygulanmayacaktır.

Ancak belirtilen istisnanın KVK' nın 24. maddesi ile GVK' nın 94. maddesi uyarınca tevkif yoluyla ödenecek vergiye şümulü yoktur.

Bu kurumlara yapılan ödemelerden KVK 24 ve GVK 94' üncü maddeleri uyarınca tevkif edilen vergiler sadece GVK' nın 94/6-a maddesine göre yapılan vergi tevkifatına mahsup edilir. Mahsup edilemeyen vergiler hiçbir şekilde iade edilmez. 5281 sayılı Kanunun 44. maddesiyle KVK'nın 8/4. maddesinde yer alan "mahsup edilemeyen vergiler hiç bir şekilde iade edilmez." hükmünün 1.1.2006 tarihinden itibaren yürürlükten kalkmasından dolayı 1.1.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere mahsup edilemeyen vergilerin iadesi söz konusu olacaktır.

Ancak, gerek tam gerekse dar mükellef yatırım fonları ve ortaklıklarının, portföy işletmeciliği kazançları GVK' nın 94/6-a maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulduğundan ayrıca GVK' nın 94/6-b-iii bendi uyarınca tevkifata tabi tutulmayacaktır.

Yatırım fonları katılma belgeleri ve yatırım ortaklıkları hisse senetlerinden kar payı elde eden tam ve dar mükellef kurumların söz konusu kar payları iştirak kazançları kapsamında olmadığı için kurumların bu kazançlarını normal hasılat olarak kurum kazançlarına ilave etmeleri gerekmektedir. Şahsi ticari işletme kapsamında elde edilen kar paylarında da durum aynıdır.

1.4- Rüçhan Hakkı Satışı ve Emisyon PrİM İstisnası

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8' inci maddesinin 5' inci bendinde yapılan düzenleme ile; tam ve dar mükellef kurumların portföylerinde bulunan başka şirketlere ait hisse senetlerinin rüçhan hakkı kuponlarının satışından sağladıkları kazançlar ile anonim şirketlerin kuruluş veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Rüçhan Hakkı; anonim şirketler ile eshamlı komandit şirketlerin sermaye artırımını gerçekleştirdikleri durumda, bu şirketlerin hisse senetlerini aktifinde bulunduran kurumların yeni hisse senedini öncelikli alma hakkıdır.

Emisyon Primi; anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde elden çıkarılma bedelleri toplamı ile hisse senetlerinin itibari değerlerinin toplamı arasındaki olumlu farktır.

1.5- Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna

4842 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 8' inci maddesine 7 numaralı bent hükmü ile yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan ve genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançların 01.01.2004 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden istisna edilmesi öngörülmüştür.

Söz konusu istisnadan yararlanabilmek için;

-Yurt dışında inşaat, onarma ve montaj işleri ile teknik hizmet faaliyetinde bulunulması,

-Bu faaliyetlerden sağlanan kazançların Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilmesi, gerekmektedir.

Ayrıca, bu istisnadan yararlanan mükelleflerin Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 43' üncü maddesi hükmü uyarınca uygulama yapmaları mümkün bulunmamaktadır.

Söz konusu istisna, kurumun ilgili yıldaki kazancı yeterli olmaması veya faaliyetin zararlı sonuçlanması durumunda da uygulanabilecektir. Bu durumda, ilgili yılda fiilen indirim konusu yapılamayan söz konusu kazançlar, izleyen yıl kazançlarından indirilmek üzere cari yıl zararı olarak devredecek ve genel esaslar çerçevesinde indirilecektir.

1.6- Eğitim, Öğretim ve Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletmesinden Elde Edilen Kazançların İstisnası

5228 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanu-

nu' nun 8' inci maddesine eklenen bentte, eğitim ve öğretim işletmeleri ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu menfaatine yararlı derneklere ait rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası , ticari kazanç mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri tarafından 625 sayılı Kanun kapsamında işletilen okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarından elde edilen kazançlara uygulanacaktır. Ayrıca, kurumlar vergisi mükellefleri için Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar da istisnadan yararlanabilecektir.

İstisna, okulların eğitim-öğretim, rehabilitasyon merkezlerinde ise rehabilitasyon faaliyetlerinden elde edilen kazançlara uygulanacaktır. Dolayısıyla, eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan kantin, büfe, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir. Ancak, yemek ve konaklama hizmetlerinin de okul bünyesinde verildiği ve yemek ve yatma bedelinin okul ücretine dahil olduğu durumlarda, herhangi bir ayırıma tabi tutulmaksızın elde edilen kazanç istisna uygulanacaktır.

Yukarıda belirtilenlerin dışında kalan; öğrencileri istedikleri derslere yetiştirmek, bilgi düzeylerini yükseltmek amacıyla faaliyet gösteren dershaneler ile kişilerin sosyal, kültürel ve mesleki alanlarda bilgi, beceri, yetenek ve deneyimlerini geliştirmek veya serbest zamanlarını değerlendirmek üzere faaliyet gösteren özel öğretim kurumları (üniversiteye veya Anadolu liselerine hazırlık, bilgisayar, sürücü, dans, bale, mankenlik ve spor kursları gibi) ile öğrenci etüt eğitim merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar hakkında istisna uygulanmayacaktır. Aynı şekilde rehabilitasyon merkezi dışındaki sağlık tesislerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara istisna uy-

gulanması da söz konusu değildir.

Diğer taraftan, 01.01.2004 tarihinden önce faaliyete geçmiş bulunan okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar ile bu okulları 01.01.2004 sonra devralanlar tarafından işletilmesinden elde edilen kazançlar istisna uygulamasının dışında bulunmaktadır.

Rehabilitasyon merkezlerinin kazançlarına istisna uygulanabilmesi için bu merkezlerin Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere bağlı olması ve ayrıca, söz konusu vakıf ve derneklerin senedinde veya tüzüğünde, vakıf veya derneğin amaçları arasında genel insan sağlığına ilişkin kurumlar kurulması ve işletilmesiyle ilgili hükümlerin bulunması gerekmektedir.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yapılan düzenleme 1/1/2004 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olduğundan, 1/1/2004 tarihinden itibaren faaliyete geçen okul ve rehabilitasyon merkezlerinin kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren 5 vergilendirme döneminde gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Kurum açma izin belgesinin daha önceki bir tarihi taşıması, istisna uygulamasının süresini değiştirmez.

Örneğin, kurum açma izin belgesini 2003 yılında alan bir işletmenin Eylül 2004 tarihinde faaliyete geçmesi halinde, bu okulun işletilmesinden elde edilen kazançlara 2004-2008 vergilendirme dönemlerinde istisna uygulanacak olup, 2003 yılında izin belgesi alınmış olmasının istisna uygulamasında bir önemi bulunmamaktadır.

Eğitim öğretim işletmeleri ile rehabilitasyon merkezleri kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, işletilen okul ve merkezlere ilave olarak yeni okul veya merkez açmaları durumunda, yeni açılan okul veya merkezden elde edilen kazanç istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir. Diğer taraftan, 625 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat çerçevesinde yeni bir okul açılışı olarak tanımlanmayan mevcut okul kapasitesinin genişletilmesi veya başka bir binaya taşınması hallerinde istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır.

Ayrıca, eğitim ve öğretim istisnasından yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kişi/kuruma devretmeleri halinde, devralan kişi/kurum, istisnadan 5 vergilendirme dönemi değil, faydalanılmayan dönem kadar yararlanacaktır.

GVK' nın 94/6-b alt bendinde 4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle kar payları üzerinden yapılan vergi tevkifatı, kar payına kaynak teşkil eden kurum kazancının istisna olup olmadığına bakılmaksızın karın dağıtılması aşamasına bırakılmış bulunmaktadır. Bu kapsamda, eğitim-öğretim işletmeleriyle rehabilitasyon merkezlerinden sağlanan kazançların dağıtılması durumunda, dağıtılan kazançlar üzerinden söz konusu madde uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

1.7- Kurumların Yurt Dışından Elde Ettikleri İştirak Kazançları İstisnası

KVK' nın 8' inci maddesinin 9 numaralı bendinde belirtilen istisnadan yararlanılması için aşağıdaki şartların olması gerekmektedir.

- İştirak edilen yabancı kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye'de bulunmaması (tam mükellef kurum statüsünde olmaması),
- İştirak edilen kurumun anonim veya limited şirket mahiyetinde olması,
- İştirak edilen kurumun esas faaliyet konusunun finansal kiralama veya her nevi menkul kıymet yatırımı (alım ve satımı) olmamalıdır,
- İştirak edilen yabancı kurumun sermayesine kazancın elde edildiği tarih itibarıyla en az iki yıl süreyle %25 ve daha fazla oranda iştirak edilmesi,
- İştirak edilen yabancı kurum tarafından dağıtılan kazancın en az %20 oranında kurumlar vergisi veya benzeri vergi yükü taşıması ayrıca finansman temini ve sigortacılık faaliyeti ile iştirak eden kurumlarda ise en a Türkiye'de uygulanan

KV oranında (%30) kurumlar vergisi veya benzeri vergi yükü taşıması,

- İştirak edilen yabancı kurum tarafından dağıtılan kazancın en az %75'inin ticari, zirai veya serbest meslek kazancı niteliğinde olması,

- İştirak kazancının elde edildiği vergilendirme dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilme tarihine kadar Türkiye' ye transfer edilmesi,

şartıyla söz konusu iştirak kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

1.8- Kurumların Yurt Dışında Bulunan İş Yeri ve ya Daimi Temsilcileri Vasıtasıyla Elde Ettikleri Kazançlara İlişkin İstisnalar (Yurt Dışı Şube Kazancı İstisnası)

KVK' nın 8' inci maddesine 5228 Sayılı Kanunu' nun 30' uncu maddesiyle eklenen 10' uncu bent hükmüne göre belirli şartların varlığı halinde Kurumlar Vergisi mükelleflerinin yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığı ile elde ettikleri kazançlar Kurumlar Vergisinden istisna edilmiştir. KVK' nın 8/10' uncu bendi 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olacaktır.

Buna göre istisnadan yararlanabilmek için;

- Kurumun iş yeri ve daimi temsilcisinin Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen ülkelerde bulunmaması, (*)
- İş yeri ve daimi temsilci aracılığıyla yapılan esas faaliyetin konusunun finansal kiralama ve her nevi menkul kıymet yatırımı (alım ve satımı) olmaması,
- Diğer bir ülkedeki iş yeri veya daimi temsilcisi aracılığı ile elde edilen kazancın bu ülke vergi kanunları uyarınca en az %20 oranında kurumlar vergisi ve benzeri vergi yükü taşıyor olması,
- Diğer bir ülkedeki iş yeri veya daimi temsilcisinin esas faaliyet konusunun finansman temini

(*) Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen bu ülkeler tam anlamıyla bir vergi sistemine sahip olmayan veya aşırı ve zararlı özel vergilendirme rejimleri ile yatırımları çekmeye çalışan ülkeler olmaktadır.

ve sigortacılık olması durumunda kurumlar vergisi ve benzeri vergi yükünün en az Türkiye' de uygulanan kurumlar vergisi oranına eşit olması,

- Diğer bir ülkedeki iş yeri veya daimi temsilcisi aracılığı ile elde edilen kazancın en az %75' inin ticari, zirai ve serbest meslek kazancı niteliğinde olması,

- Diğer bir ülkedeki işyeri veya daimi temsilcisi aracılığı ile elde edilen kazancın elde edildiği vergilendirme dönemi ile ilgili yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi takip eden üçüncü ayın sonuna kadar Türkiye' ye transfer edilmesi,

gerekmektedir.

1.9- KVK' nın 8/11' inci Maddesinde Yer Alan Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurt Dışında Bulunan İştiraklerinden Elde Ettikleri Kazançlara İlişkin İstisna (Holding Şirketlerinin Yurt Dışı İştirak Kazançlarına İlişkin İstisna)

5228 sayılı Kanunu'nun 30' uncu maddesi ile 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KVK' nın 8' inci maddesine eklenen 11 numaralı bent ile Türkiye' de tam mükellef statüsünde faaliyette bulunan uluslararası holding şirketlerinin yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kazançların belirli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. Anılan madde uyarınca uluslararası holding şirketlerinin yurt dışındaki iştiraklerinden elde etmiş oldukları kazançların kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için şu şartların varlığı gerekmektedir.

- İştirak edilen yabancı kurumların kanuni ve iş merkezinin Türkiye' de bulunmaması,

- İştirak edilen kurumun anonim veya limited şirket mahiyetinde bir şirket olması,

- İstisnadan yararlanacak kurumun tam mükellef statüsündeki anonim şirket olması,

- İştirak edilen kurumun esas faaliyet konusunun finansal kiralama veya her nevi menkul kıymet yatırımı (alım satımı) olmaması,

- İştirak edilen yabancı kurumların her birinin sermayesine, kazancın elde edildiği tarihte

devamlı surette en az iki yıl süre ile toplamda %75 ve her bir şirket itibarıyla %25 veya daha fazla oranda iştirak edilmesi,

- İştirak edilen yabancı kurum tarafından dağıtım tabi tutulan iştirak kazancının kanuni ve iş merkezinin bulunduğu vergi kanunları uyarınca en az %20 oranında kurumlar vergisi ve benzeri vergi taşıyor olması,

- İştirak edilen yabancı kurumun esas faaliyet konusunun finansman temini ve sigortacılık olması durumunda kurumlar vergisi ve benzeri vergi yükünün Türkiye' deki kurumlar vergisi oranına eşit veya daha fazla olması,

- İştirak edilen yabancı kurum tarafından dağıtım tabi tutulan iştirak kazancının en az %75' inin ticari, zirai ve serbest meslek kazancı niteliğinde olması,

- Elde edilen iştirak kazançlarının elde edildiği vergilendirme dönemi ile ilgili kurumlar vergisi beyannamesinin verilme tarihine kadar Türkiye' ye transfer edilmesi gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu 8/ 9-10-11 inci bentlerde yer alan istisnalara ilişkin kurumlar vergisi kanununda yer alan ortak düzenlemeler:

(9), (10) ve (11)' inci bentlerdeki diğer koşulların yerine getirilmesi şartıyla bu bentlerde yer alan istisnalar, kurumlar vergisi benzeri vergi yükünün; en az %15 olması durumunda, iştirak kazancı veya işyeri veya daimi temsilci aracılığı ile elde edilen kurum kazancının 1/2' sine, en az %10 olması durumunda, iştirak kazancı veya işyeri veya daimi temsilci aracılığı ile elde edilen kurum kazancının 1/3' üne uygulanır.

(9), (10) ve (11) numaralı bentler uyarınca vergi yükü, kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülke ile ilgili dönemde tahakkuk eden toplam kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir. Bu bentlerde yer alan %20 vergi yükü oranını, %25'e kadar artırmaya veya kanuni orana kadar indirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

(9), (10) ve (11) numaralı bentler uyarınca sağlanan istisnayı, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı hususunu göz önünde bulundurarak, her bir bent için ayrı ayrı uygulanabilecek şekilde elde edildiği ülkeler bakımından sınırlandırmaya Bakanlar Kurulu, bu bentler ile ilgili uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

1.10- İştirak Hisseleri ile Gayrimenkullerin Satışından Doğan Kazançlara İlişkin İstisna

Kurumlar Vergisi Kanunu' un 8' inci maddesine 5281 sayılı Kanun'un 31'inci maddesiyle eklenen 12 numaralı bent ile iştirak hisseleri ile gayrimenkullerin satışından doğan kazançlara ilişkin istisna 01.01.2005 tarihinden itibaren kalıcı hale getirilmiştir.

Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerin satışından doğan ve sermayeye eklenmesine karar verilen kazançları istisna edilmiştir. İstisna, tam ve dar mükellef ayrımı yapılmadan tüm kurumlar için kabul edilmiştir. Ancak sadece tam mükellef sermaye şirketlerinde sermaye artırımları şartı aranmaktadır. İstisna için iştirak hissesi veya gayrimenkulün iki tam yıl aktifte muhafaza edilmiş olması gerekmektedir. Bankalara borçlu durumda olanlar ile bunların kefillerinin bu borçlara karşılık bankalara devrettikleri gayrimenkul ve iştirak hisseleri ile bankaların alacaklarına karşılık iktisap ettikleri gayrimenkul ile iştirak hisselerinin satışında iki tam yıl süreyle elde tutulma şartı aranmayacaktır. Bedelsiz olarak ya da rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarı değeriyle iktisap edilen hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin iktisap tarihi esas alınmaktadır.

İstisnanın uygulanabilmesi için, gayrimenkul veya iştirak hisselerinin satılması ve bu işlemlerden bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir.

Ayrıca, Türk Ticaret Kanunu'nun 391' inci

maddesinin bu suretle gerçekleştirilecek sermaye artırımına aykırı hükümleri uygulanmaz. İstisnanın uygulanmasına ilişkin esas ve usûlleri tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Gayrimenkullerde mülkiyetin devri tapuya tescil ile gerçekleştiğinden satış vaadi sözleşmesine dayanan işlemlerde tapuda tescil gerçekleşinceye kadar istisna uygulanmayacaktır.

Sermaye şirketleri açısından gayrimenkul veya iştirak hissesinin satışından elde edilen kazancın istisnaya konu edilebilmesi için, kurumca satışta doğan kazancın sermayeye ilave edilmesine karar verilmiş olması gerekmektedir. Peşin yapılan satışlarda, istisna satışın yapıldığı hesap dönemine ilişkin kazanç uygulanacaktır. Bunun için, satışın yapıldığı hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar sermayeye ilave kararının verilmiş olması ve sermayeye ilave işleminin de her halukarda satışı takip eden ikinci takvim yılının sonuna kadar gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu süre içinde sermayeye eklenmeyen kazanç kısmı için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilemeyen vergiler ziya uğramış olacaktır.

Vadeli satış halinde ise, ilk yapılan tahsilatın iştirak hissesi veya gayrimenkulün maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilir. Dolayısıyla, satışa konu kıymetin maliyet bedelinin sermayeye ilavesi söz konusu olmayacağından maliyet bedeli istisna kapsamında bulunmamaktadır. Aynı şekilde, henüz tahsil edilmemiş taksit tutarlarının da sermayeye ilavesi söz konusu olmayıp, tahsil edildikçe sermayeye ilavesi mümkün olduğundan tahsil edildikleri dönemlerde istisnaya konu olacaklardır. Her halukarda satışı takip eden ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilerek sermayeye eklenmeyen tutarların sermayeye ilave edilmesi ve aynı zamanda istisna uygulamasına konu edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Tam mükellef sermaye şirketleri dışındaki kurumlar ile dar mükellef kurumlarda, satıştan doğan kazancın sermayeye ilave edilmesi şartı aranmaz, bu kazançlar özel bir fon hesabında tutulur. Sermayeye eklenen veya fon hesabında

tutulan kazançların beş yıl içinde; herhangi bir suretle işletmeden çekilmesi, dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilmesi veya bu süre içinde işletmelerin tasfiyesi (devir, birleşme ve bölünme halleri hariç) halinde, bu kazançlar o yılın kazancı sayılarak vergiye tâbi tutulur.

Ancak, esas faaliyeti menkul ve gayrimenkul ticareti olan kurumların bu amaçlarla, diğer bir deyişle ticari faaliyet çerçevesinde iktisap ettikleri ve ellerinde bulundurdıkları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar için istisnadan yararlanamayacaklardır.

II-Gellr Vergisi Kanununa Göre İstisna Kapsamına Alınan Kazançlar

II.1- Yatırım İndirimi İstisnası

Dar mükellefiyete tâbi olanlar dahil, ticarî veya ziraî kazançları bilanço esasına göre tespit edilen vergiye tâbi mükellefler (adi ortaklıklar, kollektif ve adi komandit şirketler ile kurumlar vergisi mükellefleri dahil) faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerin maliyet bedellerinin % 40'ını vergi matrahlarının tespitinde ilgili kazançlarından yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yaparlar.

Petrol Kanunu ve Maden Kanununa göre yürütülen arama ve sondaj faaliyetleri için yapılan ve aktifleştirilen harcamalar yatırım indirimi istisnası uygulamasından yararlanır. (GVK Mad.19/1)

Yatırım indirimi istisnası uygulamasına, istisnaya konu iktisadî kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanır ve indirilecek tutara ulaşıncaya kadar devam olunur.

Yatırım harcamalarının yapıldığı yıla ilişkin vergi matrahının tespitinde, kazancın yetersiz olması nedeniyle dikkate alınamayan istisna tutarı, izleyen dönemlerde, bu dönemlerde Devlet İstatistik Enstitüsü Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen artış oranında artırılarak dikkate alınır. (GVK Mad.19/2)

Enflasyon düzeltmesi uygulanan dönemlerde, yatırım indirimi istisnası tutarının hesaplan-

masında amortismanına tâbi iktisadî kıymetin aktife alındığı hesap dönemi sonundaki düzeltilmiş değeri esas alınır.

Ancak iktisadî kıymetin aktife alındığı hesap döneminden önceki hesap dönemlerinde gerçekleşen harcamalar, gerçekleştirildikleri dönem sonundaki düzeltilmiş değerleri ile dikkate alınır. İzleyen dönemlerde enflasyon düzeltmesi nedeniyle bu harcamalardan kaynaklanan farklar üzerinden yatırım indirimi istisnası hesaplanmaz.

Aşağıda belirtilen iktisadî kıymetler ile ilgili olarak yatırım indirimi hesaplanmaz.

- Bedeli (01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere) 10.000 YTL' den az olan iktisadî kıymetler (iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden iktisadi kıymetler haddin aşılip aşılmadığının tespitinde bir bütün olarak dikkate alınır.)

- Yurt içinde veya dışında daha önce kullanılmış olan iktisadî kıymetler (yüzer havuzlar ile on iki yaşından küçük gemiler hariç).

- Gayri maddî haklar ile ekonomik ömrü 5 yıldan daha kısa olan özel maliyet bedelleri (yatırım indiriminden yararlanan iktisadî kıymetlerin kullanılabilmesi için gerekli olan bilgisayar programları hariç).

- Mal ve hizmet üretimi ile doğrudan ilgili olmayan; alet, edevat, mefruşat ve büro demirbaşları.

- Bedelsiz olarak iktisap edilen iktisadî kıymetler.

- Satın alma suretiyle iktisap edilen veya inşa edilen binalar (mal ve hizmet üretim yeri olarak kullanılmak üzere inşa edilenler hariç).

- Arazi veya arsalar.

- Binek otomobili ve benzeri kara taşıtları, yat, kotra, tekne ve benzeri motorlu deniz araçları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtları (işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olanlar hariç).

- Yurt dışındaki yatırımlarda kullanılmak üzere alınan iktisadî kıymetler.

Yatırım indirimi istisnasına konu iktisadî kıy-

metleri aktive alındıkları tarihten itibaren iki yıl içinde elden çıkaran mükellefler, bu iktisadî kıymetlerle ilgili olarak yatırım indirimi istisnası uygulama haklarını kaybederler. Bu durumda daha önce yararlanılan yatırım indirimi istisnası için herhangi bir işlem yapılmaz.

Mükellefler kayıtlarını, hesaplanan ve yararlanılan yatırım indirimi istisnası tutarlarının yıllar itibarıyla takibini yapacak şekilde tutarlar.

Yatırım indirimi istisnası 5479 sayılı Kanunun 2' nci maddesiyle 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. GVK' nın Geçici 69. maddesiyle yapılan düzenlemeyle kurumların yararlanmadıkları yatırım istisnası tutarlarına ilişkin yararlanma şartları belirtilmiştir.

- 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müraaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu' nun 09.04.2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6' ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,

- Gelir Vergisi Kanunu' nun 19' uncu maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce başlanılan yatırımlarla ilgili olarak, yatırım ile iktisadi teknik ve bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları, nedeniyle, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını,

yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde sadece 2006, 2007, 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilirler.

III-Diğer Kanunlar Uyarınca Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazançlar

III.1- Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin Devrinden ve İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna:

16.12.1999 tarihli ve 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 12

inci maddesinin birinci fıkrasında; "Bu kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, Gelir ve Kurumlar Vergilerinden istisnadır." hükmü yer almaktadır.

Bu istisna gerçek ve tüzel kişilerin Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıt ettirdikleri bu kazançlar GVK' nın 94/6-b-ii maddesi gereğince gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmayacaktır.

III.2- Serbest Bölgede Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununda 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Kanunu ile yapılan ilişkin açıklamalara 85 Seri No' lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiştir.

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3' üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, 06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar gelir veya kurumlar vergisinden istisnadır. Faaliyet ruhsatı almak üzere ilgili mercilere başvurmuş olmakla birlikte,

06.02.2004 tarihine kadar henüz faaliyet ruhsatı alamamış mükelleflerin bu istisna hükümlerinden faydalanabilmeleri mümkün değildir.

İstisna, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir.

Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan mükellefler ile işyeri, kanuni yada iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değildir.

Diğer taraftan, söz konusu istisna serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkin olduğundan, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere teşmil edilebilmesi mümkün değildir. Bununla birlikte, serbest bölgelerde yü-

rütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Ayrıca, serbest bölgelerde yürütülen ve istisna kapsamına giren faaliyetlerin zararlı sonuçlanması halinde; bu zararların, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün bulunmadığı gibi ertesi yıla devredilmesi de mümkün değildir.

III.3- Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde Bulunan İllerdeki Mükelleflere Uygulanan İstisna

4325 Sayılı kanun ile olağanüstü hal bölgesinde ve kalkınmada öncelikli yörelerde bulunan illerdeki mükelleflere bazı vergisel teşvikler ve istisnalar tanınmıştır. Anılan Kanunun 3' üncü maddesinin a fıkrasında 01.01.1998 ile 31.12.2000 tarihi arasında; Olağanüstü Hal Bölgesi kapsamında sayılan illerde yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu illerdeki iş yerlerinde fiilen ve sürekli olarak 10 ve daha fazla işçi çalıştırmaları şartıyla, münhasıran bu iş yerlerinden elde ettikleri kazançları işe başlama tarihinden itibaren yatırım dönemi dahil 5 vergilendirme dönemi gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

Ayrıca, yukarıda belirtilen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin anılan fıkradaki istisna süresinin sonundan başlamak ve 31.12.2007 tarihinde sona ermek üzere, bu illerdeki işyerlerinde fiilen ve sürekli olarak on ve daha fazla işçi çalıştırmaları şartıyla, münhasıran bu işyerlerinden elde ettikleri kazançları üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinden aşağıda belirtilen oranlarda indirim yapılır.

İndirim oranı ise 10 işçi çalıştıran mükellef-

lerde %40, 51 ve daha yukarı işçi çalıştıran mükelleflerde ise %60'tır. 11 ile 50 arasında (50 dahil) işçi çalıştıran mükellefler için uygulanacak indirim oranı ise, %40 oranına her bir işçi için 0.5 puan eklemek suretiyle bulunur.

III.4- Teknoloji Geliştirme Bölgeleri'nde Yapılan Faaliyetlere Tanınan İstisna

4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu' nun 5035 sayılı Kanun' la değişik 8.maddesi ve geçici 2' inci maddesinde belirtildiği üzere, bölgede bulunan yönetici şirketler ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır.

IV-SONUÇ

Kurumlar Vergisi Kanunu 8. maddesinde ve bazı kanunlarda bir takım kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Her ne kadar istisna, kurum kazancına uygulanan objektif karakterli bir indirim olsa da istisna kaynaklı kazançların bir kısmının dağıtımı durumunda, bu kazançlar stopaj gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Buna göre, istisna kaynaklı kazançların bir kısmı için istisna '0' vergileme anlamına gelmemektedir.

Yatırım indirimi istisnası ise 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. GVK' nın Geçici 69.maddesiyle 01.01.2006 tarihinden itibaren kurumların 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisna tutarlarını sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilme olanağı tanınmıştır.