



Tarık DEMİRHAN(*)



Yasin AKBULUT(**)



Hazim Can DEMİRBAŞ(***)

VERGİDEN İSTİSNA KAZANÇ ELDE EDEN KURUMA İŞTİRAK EDEN GERÇEK ve TÜZEL KİŞİLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

TAXATION OF REAL AND LEGAL PERSONS OWNING SUBSIDIARIES RECEIVING EXEMPTED INCOME

ÖZ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1'inci maddesine göre kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır. İlgili Kanun'un 5'inci maddesinde ise istisna kapsamına giren kazançlara yer verilmiştir. Ayrıca 01.01.2006 tarihinden önce kurumlar vergisi açısından diğer kanunlarda tanınan istisnaların geçerli olduğu Kurumlar Vergisi Kanunu geçici maddesi 1/9'da belirtilmiştir. Kurumlar Vergisi açısından sağlanan istisnalardan faydalanmak isteyen gerçek ve tüzel kişiler istisna kazancı elde eden diğer kurumlara iştirak etmek suretiyle kazanç elde edebilmektedirler. Çalışmamızın konusunu da; vergiden istisna kazanç elde eden kuruma iştirak eden gerçek ve tüzel kişilerin kazançlarının vergilendirilmesi oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: İştirak kazancı, kâr payı, vergi kesintisi, istisna

ABSTRACT

According to Article 1 of Corporate Tax Law, no. 5520, corporate income consists of income elements which are subject to income tax. Article 5 of the same Law, on the other hand, provides for

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

(***) Vergi Müfettiş Yardımcısı

the exemptions. Furthermore, the Law acknowledges the validity of the exemptions existing prior to 01 January 2006, according to temporary Article 1/9 of Corporate Tax Law. Real and legal persons who want benefit from these exemptions own subsidiaries that receive exempted corporate income. This study deals with the taxation of real and legal persons owning subsidiaries receiving exempted income.

Keywords: Subsidiary income, dividend, withholding, exemption

1- GİRİŞ

1.1- İştirakin Tanımı

Piyasada ticari faaliyetini sürdüren kişi ve kurumlar çeşitli amaçlarla ortaklık kurabilmektedirler veya başka kurumların sermayesine katılarak iştirak edebilmektedirler. Kelime anlamına baktığımızda; Türk Dil Kurumu güncel Türkçe sözlükte iştirak; ortaklık, ortak olma, paydaşlık olarak tanımlanmıştır.

1.2- Muhasebe Açısından İştirak

Muhasebe uygulaması açısından bakarsak iştirakler hesabı; işletmenin doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği hisse senetleri ve ortaklık paylarının izlendiği hesap olarak tanımlanmıştır. Bu hesap, bir ortaklıkta en fazla %50 oranında olan sermaye payları veya oy haklarının izlenmesinde kullanılır. İştirak edilen ortaklıklarda iştirak ilişkisinden bahsedebilmek için sermaye payı dikkate alınmaksızın sahip olunan oy hakkı veya yönetime katılma hakkının en az %10 oranında bulunması gerekir.

1.3- Vergi Mevzuatı Açısından İştirak

Vergi mevzuatımızda iştirak kazancının herhangi bir tanımı mevcut değildir, fakat uygulamadan yola çıkarak basitçe şöyle bir tanım yapabiliriz: Bir şirketin sermayesine ortak olmak suretiyle ortaklıktan elde edilen kazanç iştirak kazancıdır. İştirak ve iştirak kazancını Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde sayılan gelir unsurlarından menkul sermaye iradı ile ilişkilendirebiliriz.¹ Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinde menkul sermaye iradının tanımı verilmektedir: "Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır." Aynı maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde her nevi hisse senetlerinin kar paylarının, iştirak hisselerinden doğan kazançların, kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar paylarının menkul sermaye iradı oldukları belirtilmiştir.

Hisse senetleri, anonim ortaklıkların ihraç ettikleri, anonim ortaklık sermaye payını temsil eden kıymetli evrak niteliğine sahip senettir.² Dolayısıyla hisse senedini elinde bulundurmak suretiyle ortaklık sermayesinden elde edilen kazanç iştirak kazancı olmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasında limited şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının, komanditerlerin kar paylarının ve kooperatiflerin dağıttıkları kazançların iştirak hisselerinden doğan kazançlardan olduğu ifade edilmiştir.

¹ Cihat Yerci, Tam Mükellef Kurumların İştirak Kazançlarının Vergilendirilmesi, <http://www.vergisorumlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=2462>, Erişim Tarihi: 30 Haziran 2015

² Sermaye Piyasası Araçları, <http://www.borsaistanbul.com/data/egitimklavuzlari/klvz10spa.pdf>, Erişim Tarihi: 30 Haziran 2015

Özetle belirtecek olursak;

- hisse senedi sahiplerinin,
- limited şirket ortaklarının,
- iş ortaklığı ortaklarının,
- adi ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komanditer ortakların,
- kooperatif üyelerinin,
- kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerinin,

ortaklıklarından elde etmiş oldukları kar payları iştirak kazancına girmektedir. Yazımızda da iştirak kazançları bu şekilde ele alınacak olup muhasebe uygulaması açısından tanımlanan iştirakler hesabı dikkate alınmayacaktır. Ayrıca yazıda; Kurumlar Vergisi'nin 5'nci maddesinin 1'inci fıkrasının a bendinde yer alan tam mükellefiyete tabi kurumlara iştiraktan elde edilen istisna kazançlara değinilecek ve istisna kazanç elde eden kuruma iştiraktan doğan kazançların vergi kesintisi karşısındaki durumu vergi mevzuatı açısından incelenecektir.

2- YURT İÇİ İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde Kurumların,

- 1- Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,
- 2- Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,
- 3- Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu madde ile yapılan istisna uygulaması sadece tam mükellefiyete tabi kurumun sermayelerine iştirak edilmesiyle elde edilen kar payıdır. Kâr payını elde eden kurumun tam veya dar mükellef olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Yurt içi iştirak kazançları istisnasının amacı kazancın elde edildiği ilk kurumda kurumlar vergisine tabi olması, kazancın kâr dağıtımı yoluyla diğer şirketlere aktarıldığında tekrar kurumlar vergisine tabi olmasının önüne geçmektedir.

Kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kâr payları da kazancın elde edildiği ilk kurumda vergilendirilmektedir. Bu şekilde kâr payı elde eden kurumlarda da mükerrer vergilemenin önüne geçmek için öteden beri uygulandığı üzere kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kâr payları Kanun'da iştirak kazançları arasında sayılmıştır. Aksi uygulama, aynı kazanç üzerinden mükerrer vergi alınma olasılığı ortaya çıkartır ki bu istisnaya Kurumlar Vergisi Kanunu'nun lafzında da yer verilmek suretiyle konuya açıklık kazandırılmış olunmaktadır. Aynı şekilde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (3) numaralı bendinde, idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları menkul sermaye iradı sayılmıştır. Dolayısıyla, kurumların başka bir kuruma iştirak etmeleri nedeniyle bu kurumun yönetim kurulunda bulunan temsilcileri vasıtasıyla elde etmiş oldukları kâr payları da iştirak kazancı istisnasından yararlanabilecektir.

Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu ve ortaklıklarının katılma payları ile hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç olmak üzere diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları iştirak kazancı istisnasından yararlanamayacaktır.

Tam mükellef bir kurumdan elde edilen iştirak kazancının, bu kurumda genel vergi rejimi uyarınca vergilenmiş veya kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlardan oluşması veya kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin kapsamı dışında bırakılmış veya düşük oranda vergi kesintisi yapılmış olması, istisna uygulamasına engel teşkil etmeyecektir. Dolayısıyla vergiden istisna kazanç elde eden kuruma iştirak edenler iştirak kazançları istisnasından faydalanabilecektir.

3- İSTISNA KAZANÇLARDAN ELDE EDİLEN İŞTİRAKIN VERGİ KESİNTİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Makalede iştirak kazancı olarak da belirttiğimiz kar paylarının, ortaklara dağıtımı sırasında yapılacak vergi kesintisi konusu Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci ve 30'uncu maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre tam mükellef kurumlar tarafından;

- tam mükellef gerçek kişilere,
- gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara,
- gelir ve kurumlar vergisinden muaf olanlara,
- dar mükellef gerçek kişilere,
- dar mükellef kurumlara,
- gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere

dağıtılan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Buna göre, tam mükellef kurumlarca;

- tam mükellef kurumlara,
- Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

24.04.2003 tarihinde yürürlüğe giren 4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile kurumların istisna kazanç ile istisna dışı kazanç ayırımına son verilmiştir. Vergi kesintisi, kazancın istisna olup olmadığına bakılmaksızın kar dağıtımı aşamasına bağlı hale getirilmiştir. Dolayısıyla bu tarihten önceki dönemlere ilişkin dağıtılmamış karların vergilendirilmesi hususu ilgili Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 62'nci maddede düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre, dağıtılan kâr 31.12.2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen ve Kurumlar Vergisi Kanunu veya özel Kanunları uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilen kazançla ilişkin ise (serbest bölge kazancı, teknoloji geliştirme bölge kazancı, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazanç, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 24 ve geçici 28'inci maddelerinde düzenlenen istisna kazançlar gibi) dağıtılan kârın bu kazançlara isabet eden kısmı üzerinden dağıtım sırasında vergi kesintisi yapılmayacaktır. Ancak, 2003 ve müteakip yıllardaki hesap dönemlerinde elde edilen söz konusu istisna kazançların dağıtılması halinde, dağıtılan bu tutarlar üzerinden kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin yapılması gerekecektir.

Sonuç olarak Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi 1 Seri Numaralı Genel Tebliğ uyarınca istisna kazançlar üzerinden prensip olarak vergi kesintisi yapılmayacaktır, ancak istisna kazançların kar dağıtımına konu edilmesi halinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b maddesine göre, 12.01.2009 tarih ve 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla %15 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

4- SONUÇ

Çalışmada Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin 2'nci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde de belirtilen her nevi hisse senetlerinin kar paylarının, iştirak hisselerinden doğan kazançların, kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar paylarının iştirak kazançları olduğuna kanaat getirilmiştir.

24.04.2003 tarihinde yürürlüğe giren 4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile iştirak kazançlarının vergilendirilmesi kâr dağıtımı aşamasına bağlı hale getirilmiştir. İstisna kazanç elde eden kuruma iştirak eden gerçek ve tüzel kişilerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci ile 30'uncu maddelerinde düzenlenen vergi kesintisi yoluyla vergilendirilmesi gerekmektedir. Vergi kesintisini düzenleyen maddelerde tam mükellef kurumlarca, tam mükellef kurumlara ve Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacağı yer almaktadır. Ancak tam mükellef kurumlarca bahsi geçen kurumlar dışındakilere yapılacak kâr payı dağıtımı durumunda %15 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının a bendinde yer verilen iştirak kazançları istisnasında kar payı dağıtan kurumun kazancının, vergilendirilmiş kazanç veya vergiden istisna edilmiş kazanç olmasının iştirak eden kurumun iştirak kazançları istisnasından faydalanmasına bir engeli bulunmamaktadır.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- Sermaye Piyasası Araçları, <http://www.borsaistanbul.com/data/egitimklavuzlari/klvz10spa.pdf>, Erişim Tarihi: 30 Haziran 2015
- YERCİ, C. (2009). Tam Mükellef Kurumların İştirak Kazançlarının Vergilendirilmesi, <http://www.vergi.sorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=2462>, Erişim Tarihi: 30 Haziran 2015