

TÜRKİYE'DEKİ İSTİSNA ve MUAFİYET UYGULAMALARININ YENİDEN REVİZE EDİLMESİNİN GEREKLİLİĞİ

THE NEED FOR A REVISAL OF EXCEPTIONS AND EXEMPTIONS IN TURKEY



Süleyman ÖZASLAN*

Öz

Türk vergi sistemi, sistematik yapısıyla Dünya'nın en karışık, anlaşılması ve uygulaması da o kadar zor bir yapıya sahiptir. Mevcut yapısıyla anlam ve anlatımı üzerinde daha net bir yapıya kavuşturulması için Maliye İdaresi Yönetiminde kanunların revize edilmesi ve sadeleştirilmesi için gerekli çalışmalar yapmaktadır. Son yapılan çalışmalardan en göze çarpanı ise KDV Uygulama Genel Tebliğidir. Bu Tebliğ'le beraber 123 adet tebliğ ve sirküleri tek bir KDV uygulama genel tebliği başlığı altında birleştirilmiş ve Kanun'un daha da anlaşılabilir olması sağlanmıştır. Ancak; ana vergi türlerinden olan Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nın birleştirilmesi şüphesiz bu çerçevedeki uygulamalardan en önemli değişiklik olacaktır. Bu çalışmamızda ise iki ana vergi türünde yer alan kazanç unsurları, bu kazançlara ilişkin istisna ve muafiyetlerin uygulanması ve mevcut yapıda yer alıp almamasının önemi tartışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Gelir ve Kurumlar Vergisinde Yer Alan İstisna ve Muafiyet Kavramı

ABSTRACT

Turkish tax system, with its systematic, is the most complicated and most difficult one to comprehend and implement. The tax administration has tried to simplify the legislation in order to make it clearer and easy to understand. One of the most prominent simplification is VAT Application General Communiqué. Thanks to this new Communiqué, 123 Communiqués and circulars have been gathered under one new VAT application general communiqué, thereby making it easier to understand the VAT Law. However, the unification of income tax and corporate tax laws will be the most important change in this area. This study explores the exceptions and exemptions provided under these two cardinal tax laws, and questions the need of their existence in the new unified law.

Keywords: Exception and exemptions in income tax and corporate tax

* Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

Yukarıda özet olarak değinildiği üzere, Türk vergi sisteminde genel anlamda vergileme gerçek ve tüzel kişiler aracılığıyla yürütülmektedir. Genel anlamda mükellef sayıları ile gelir vergisi mükellefleri 2001-2015/Mayıs tarihleri arasında 1.813.395, Kurumlar vergisi mükellefleri ise 2001-2015/Mayıs tarihleri arasında 683.626 sayılarında oluşmaktadır.¹ İlgili makalemizde bahsi geçen iki ana vergi türüne ilişkin değerlendirmeler yapılacaktır.

2- GELİR KAZANÇ UNSURLARININ TANIMI

2.1- Gelir Vergisindeki Tanımı

Gelir vergisi, gerçek kişilerin bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri gelir üzerinden alınan vasitasız bir vergidir. Bu vergi türüne ilişkin genel ibareler 01.01.1961 tarihinde yürürlüğe giren 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda yer almaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1. maddesine göre gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratlar safi tutarı olarak hükme bağlanmış olmakla birlikte, bu kazanç unsurları şunlardır: "1-Ticari Kazançlar 2-Zirai Kazançlar 3-Ücretler 4- Serbest Meslek Kazançları 5-Gayrimenkul Sermaye iratları 6-Menkul sermaye iratları 7-Diğer kazanç ve iratlar olarak" tanımlanmıştır.

2.2- Kurumlar Vergisindeki Tanımı

Kurumlar vergisi, gelir vergisinin konusuna giren yedi gelir unsurundan oluşmaktadır. Bu gelir unsurları Gelir Vergisi Kanunu'nda yer aldığı gibi ayrı ayrı kazanç ve irat olarak adlandırılmamakta tamamı kurum kazancı olarak adlandırılmakta ve kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. 5520 sayılı KVK'nın 1. maddesinde belirtilen kurumların kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu belirtilmiş ve bu mükellefler şunlardır. "Sermaye şirketleri, Kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, Dernek ve-ya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefidir.

3- MUAFİYET ve İSTİSNA KAVRAMLARI

Vergi muafiyeti, vergi mükellefi olması gereken bir kişi veya kurumun belli nedenlere bağlı olarak, özel hükümlerle vergi kapsamına çıkarılmasıdır.²

5520 sayılı KVK'nın 4. maddesinde belirtildiği üzere, bir kısmı hiçbir koşul aranmaksızın, bir kısmı da bazı kayıt ve şartlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Kanun'da ön görülen muafıklar şunlardır:

- a) Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fennî ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuvarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar.
- b) Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve

¹ Gelir İdaresi Başkanlığı Uygulama ve Veri Yönetimi D. Başkanlığı

² BDK 2014 "Kurumlar vergisinde muafıklar ve istisnalar"

benzeri kuruluşlar. (Ek cümle: 23/7/2010-6009/43 md.) (Bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları mal ve hizmet satışları ile Sağlık Bakanlığına bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların yapacağı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri bu muafiyeti ortadan kaldırmaz.)

- c) Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait işyurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar.
- ç) Kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izniyle açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırar.
- d) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevleri ile askerî kıışalardaki kantinler. e) Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları.
- f) Yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları.
- g) Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Şans oyunları lisans veya işletim hakkının hasılatın belli oranında hesaplanan pay karşılığında verilmesi halinde bu hakkı devralan kurumlar hariç olmak üzere, 14/3/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinde tanımlanan ilgili kurum ve kuruluşlar.
- h) Kuruluşlarındaki amaca uygun işlerle sınırlı olmak şartıyla, Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile askerî fabrika ve atölyeler.
- ı) İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdıkları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen; 1) Kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri, 2) Belediye sınırları içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri, 3) Kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olmak üzere mezbahalar.
- i) Köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu ve bağlı oldukları il sınırı içinde
- j) Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadî işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler.
- k) Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.) ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri.

- l) (Değişik: 23/7/2010-6009/43 md.) Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın, kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar.
- m) Münhasıran bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar (Bunların vergi muafiyetinden yararlanmasına ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar Maliye Bakanlığınca belirlenir.).
- n) Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadî işletmeler.
- o) (Ek: 3/4/2013-6456/42 md.) 28/3/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 7/A maddesine göre kurulan ve tamamı Hazine Müsteşarlığına ait olan varlık kiralama şirketleri.”

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda muafıklara ilişkin açıklamalar yapılmış olup, Gelir vergisi kanunun 9. maddesinde “Esnaf muafılığı” ile ilgili Ticaret ve sanat erbabından aşağıda yazılı şekil ve suretle çalışanlar gelir vergisinden muaftır şeklinde açıklama yapılmıştır. Bu muafıklardan belli başlıları şunlardır.

- “1. Motorlu nakil vasıtaları kullanmamak şartı ile gezici olarak veya bir işyeri açmaksızın perakende ticaret ile iştigal edenler (Giyim eşyalarıyla zati ve süs eşyaları, değeri yüksek olan ev eşyaları ile pazar takibi suretiyle gıda, bakkaliye ve temizlik maddelerini ve sabit iş yerlerinin önünde sergi açmak suretiyle o iş yerlerinde satışı yapılan aynı neviden malları satanlar hariç)
2. Bir işyeri açmaksızın gezici olarak ve doğrudan doğruya müstehlike iş yapan hallač, kalaycı, lehimci, musluk tamircisi, çilingir, ayakkabı tamircisi, kundura boyacısı, berber, nalbant, fotoğrafçı, odun ve kömür kırıcısı, çamaşır yıkayıcısı ve hammallar gibi küçük sanat erbabı;
3. Köylerde gezici olarak her türlü sanat işleri ile uğraşanlar ile aynı yerlerde aynı işleri bir işyeri açmak suretiyle yapanlardan 47 nci maddede yazılı şartları haiz bulunanlar (51 nci maddede şümulüne girenler bu muafiyetten faydalanamazlar);vs.....9. (Ek: 31/5/2012-6322/4 md.) Yukarıdaki bentlerde sözü edilen işlere benzerlik gösterdikleri Maliye Bakanlığınca kabul edilen ticaret ve sanat işleri ile iştigal edenler.” şeklinde uzunca bir muafık çerçevesi çizilmiştir.

Ayrıca, Kanun’da başka muafıklar da getirilmiş olup bunlar başlıklar halinde sıraladığımızda, diplomat muafığı, vb. muafıklarda getirilmiştir.

Vergi istisnası, vergi kanunlarında esas itibarıyla vergilendirilmesi öngörülen bir konunun kısmen veya tamamen sürekli veya geçici olarak belirli amaç ve gerekçelerle vergi dışı bırakılmasıdır.

5520 sayılı KVK’nın 5. maddesinde belirttiği üzere, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar başlıklar halinde şunlardır.”1-İştirak kazançları istisnası, 2-Yurt dışı iştirak kazançları istisnası, 3- Yurt dışı iştirak hisseleri satış kazancı istisnası, 4-Emisyon primi kazancı istisnası, 5-Türkiye’de kurulu fonlar ile Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına ilişkin istisna, 6-Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve Rüçhan hakları satış kazancı istisnası, 7-Bankalara veya TMSF’ye

borçlu durumda olan kurumlar ile Bankalara tanınan istisna, 8- Yurt dışı Şube kazançları istisnası, 9- Yurt dışında yapılan onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna, 10-Eğitim tesisleri rehabilitasyon merkezlerinin işletmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna, 11- Risturn istisnası, 12-Türk ulusları gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilecek kazançlara ilişkin istisna, 12- Teknoloji geliştirme bölgeleri kanunda yer alan istisna, 13-Sınai mülkiyet haklarında istisna vb." istisnalardır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda istisnalara ilişkin açıklamalar da yapılmış olup. Bu istisnaların belli başlıları şunlardır. "Serbest meslek kazançlarında tanınmış olan GVK 18. Madde kapsamında ki istisnalar, PTT Acentalarında kazanç istisnası, Eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası, Gayrimenkuller ve Menkul sermaye iratları istisnası, ücretlerden kaynaklanan istisna, Gider karşılıklarında istisna, Tazminat ve yardımlarda istisna, Vatan hizmetleri yardımlarda istisna, Teçhizat ve tayın bedellerinde, Tahsil ve tatbikat ödemelerinde, vb," istisnalardan oluşmaktadır.

4- GELİR ve KURUMLAR VERGİSİNE GÖRE MUAFİYET ve İSTİSNALARIN UYGULANMA DURUMLARI

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan istisnaların, 5 Seri No'lu SM, SMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği ile kurumlar vergisi istisnalarına ilişkin işlemlerin, yeminli mali müşavirlere tasdik ettirilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Bu zorunluluk yararlanılan istisna tutarları toplamının belirlenen hadleri aşması ile meydana gelmektedir. Kurumlar vergisi istisnalarına ilişkin işlemlerin, yeminli mali müşavirlere tasdik ettirilmesi zorunluluğuna dair 37 Seri No'lu SM, SMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiş haddin yıllar itibarıyla yeniden değerlendirme oranıyla artırılarak tespit edilmiştir. Tasdik işlemleri için hazırlanan Yeminli Mali Müşavir tasdik raporları inceleme elemanlarının araştırmalarını hızlandıracaktır. Ayrıca gerçeğe aykırı beyanların tespiti halinde tasdik işlemi yapan Yeminli Mali Müşavirin sorumluluğunun araştırılması gerekecektir.³

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan istisnaların uygulanabilirliği için, mükelleflerin yararlanmak istedikleri istisnalara ilişkin olarak bir çok şarta bağlanmıştır. Örnek olarak bir istisnanın durumunu inceleyelim. Örnek olarak; 5520 sayılı KVK'nın 5/1-b maddesinde, kurumların yurtdışından elde ettikleri iştirak kazançları belli koşullar altında istisna hükümleri uygulanacaktır. Bu şartla ise şunlardır.

- İştirak edilen kuruma Anonim veya limited şirket niteliğinde bir şirket olması gerekmektedir. Bu nitelikte olmayan kurumlardan elde edilecek iştirak kazançlarına istisna uygulanmayacaktır,
- İştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye'de bulunmaması gerekmekte.
- İştirak payını elinde tutan kurumun yurtdışı iştiraki ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olması gerekmektedir.
- İştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla, iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süre ile elde tutulması gerekmektedir.
- Yurtdışı iştirak kazancının iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında Gelir ve Kurumlar Vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması gerekmekte olup,

³ M.B. Vergi Müfettişi Ümit GÜNER, "Vergi Müfettişleri Sunum Notları"

- Ayrıca, iştirak kazancının elde edildiği hesap dönemine ilişkin Kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmekte olup, bu süre içerisinde transfer edilmeyen yurtdışı iştirak kazançları bu istisnadan yararlanamayacaktır.

Bahsi geçen Yurt dışı iştirak kazancı istisnasının Türkiye'de yararlanan mükellef ve yararlanan tutarları şu şekildedir. 2010, 2011, 2012, 2013 yılları içerisinde toplam yararlanan mükellef sayısı 315 olup, yararlanan tutar ise toplamda 5.425.262.470,17 TL tutarında büyük bir tutardır.⁴

Diğer bir Kanun istisnası örneği, 5520 sayılı KVK'nın 5/1-e maddesinde yer alan Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve Rüçhan hakları satış kazancı istisnası da belli şartlara bağlanmıştır. Bu şartlar ise şunlardır.

- Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı Taşınmazların; kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, finansal kiralama şirketlerine satışı ve varlık kiralama ile finansal kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için bu oran %100 olarak uygulanır ve bu taşınmazlar için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı aranmaz. Ancak söz konusu taşınmazların; kaynak kuruluş, kiracı veya sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi hâli hariç olmak üzere, varlık kiralama veya finansal kiralama şirketi tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, bu taşınmazların kaynak kuruluşta veya kiracıdaki varlık kiralama veya finansal kiralama şirketine devirden önceki kayıtlı değeri ile anılan kurumlarda ayrılan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak satış gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirme yapılır.
- Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyayı uğramış sayılır.
- İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanun'a göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.
- Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.
- Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır. Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralınmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=271>, Erişim Tarihi: 22 Haziran 2015

Bahsi geçen satış kazancı istisnalarından Türkiye de yararlanan mükellef ve yararlanılan tutarları şu şekildedir. 2010,2011,2012,2013 yılları içerisinde toplam yaralanan mükellef sayısı 3.692 olup, yararlanılan tutar ise toplamda 24.439.690.046,90 TL tutarında bir tutardır.⁵

5- MEVCUT İSTISNA HÜKÜMLERİNİN UYGULAMASINDA DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda istisnaların neler olduğuna ilişkin bilgiler verilmiş olup, 1 Seri Nolu KVK genel tebliğinde ise bu istisnaların nasıl uygulanması gerektiği belirtilmiştir. Mevcut tebliğe göre, bu istisna kavramlarına yön verilmiştir. Çalışmamızın 4. bölümünde örnek olarak hangi şartları taşıması gerektiği özetlenmiş olan istisnaların Kurumlar vergi beyannamesi veren mükelleflerin ve 213 sayılı VUK'un 135. maddesine göre vergi incelemesi yetkisine haiz olanların, vergi incelemelerinde veya beyanname verenlerin dikkat etmesi gerektiği hususlar şunlardır.

KVK 5/1-b maddesinde yer alan istisna hükmünde şu hususlar özellikle dikkat edilmelidir.

- Söz konusu yurt dışı iştirak kazancının ticari bilanço karı içinde yer alıp almadığı,
- Yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olunup olunmadığı,
- Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak 1 yıl süreyle elde tutulup tutulmadığı,
- Yurt dışı iştirak kazancının, iştirakin faaliyette bulunduğu ülke mevzuatına göre en az %15 oranında vergi yükü (iştirak edilen şirketin faaliyet konusu finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında vergi yükü) taşıyıp taşımadığı,
- İştirak kazancının, kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi kadar Türkiye'ye transfer edilip edilmediği,
- İştirak kazancına ilişkin giderlerin (alımla ilgili finansman giderleri hariç) diğer kazançlardan indirilip indirilmediği, kurumlar vergisi beyannamesini hazırlayanlar ve vergi inceleme yetkilisine haiz olanların yaptıkları incelemelerde bu hususlara dikkat edilmelidir.

KVK 5/1-e maddesinde yer alan istisna hükmünde şu hususlar özellikle dikkat edilmelidir.

- İştirak hissesi, taşınmaz, kurucu senedi, intifa senedi ya da rüçhan hakkının en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alıp almadığı bakılmalı. Bu kapsamda;
- Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibari değerinden farklı bir değerle iktisap edilen iştirak hisselerinin satışında, iki yıl elde tutma şartının kontrolünde bu iştirak hisselerinin fiilen kurumun aktifine girdikleri tarih esas alınmalıdır. Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibari değerle iktisap edilen iştirak hisselerinin satışında, iki yıl elde tutma şartının kontrolünde ise eski iştirak hissesinin iktisap tarihi esas alınıp alınmadığının dikkat edilmesi gerektiği,
- Aynı kuruma ait değişik tarihlerde iktisap edilen iştirak hisselerinin bir kısmının satılması durumunda, söz konusu iştirak hisselerinin iki tam yıl aktifte yer alma şartını sağlayıp sağlamadığının tespitinde ilk giren ilk çıkar (FIFO) yönteminin uygulanıp uygulanmadığı kontrolünün sağlanması
- İnşaatı henüz tamamlanmayan, fiilen kullanma imkanı da bulunmayan binaların satılması halinde; kurum aktifinde iki tam yıl kayıtlı olması koşuluyla, sadece binanın arsasının satış kazan-

⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id>, Erişim Tarihi: 22 Haziran 2015

- cina tekabül eden kısmı için kurumlar vergisi istisnasından yararlanılıp yararlanılmadığı kontrol edilmelidir.
- Taşınmazların; kaynak kuruluşlarca kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile bu varlıkların varlık kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışında en az iki tam yıl süreyle aktifte bulundurma şartı aranmadığından bu işlemlere yönelik kontrol yapılmasına gerek bulunmamaktadır.
 - İştirak hissesi (ortaklık payı) ve taşınmazların (arsa, arazi, bina) iki tam yıl (730 gün) kurumun aktifinde yer almadığının tespiti halinde 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunun 17'nci maddesinin 4'üncü fıkrasının (r) bendinde düzenlenen katma değer vergisi istisnasından yararlanılması söz konusu olamayacağından söz konusu iştirak hissesi ve taşınmaz satışlarında katma değer vergisi hesaplanıp hesaplanmadığı kontrol edilmelidir.
 - İstisna kazançla ilgili giderlerin %75'nin diğer kazançlardan indirilmesi mümkün değildir. Bu husus kontrol edilmelidir
 - İstisnaya konu değerlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik ya da trampa edip edilmediği kontrol edilmelidir

Mevcut istisnalar haricinde ise, kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimlerden bazılarının kazancın yetersiz olması durumunda sonraki dönemlerde indirilmek üzere devredebilmesi, bazılarının ise kazancın yetersiz olması durumunda kullanım hakkının ortadan kalkması, bu istisna ve indirimlerin belirli bir sırayla indirilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle mükelleflerin bu istisna ve indirimlerden birden fazlasından yararlanmak istemesi durumunda e-beyannameye yer alan sırayla yararlanmaları gerekmektedir. Sıraya uyulmaması durumunda mükellefler sonraki dönemlerin vergi matrahlarını yanlış hesaplamış olacaklardır.

6- DEĞERLENDİRME

193 sayılı GVK'da ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda belirtilen muafiyet ve istisnalara ilişkin olarak, genel anlamda muafıklar sosyal ve kültürel anlamda genişlemelerin önünü açmaktadır. Gelir vergisi kanunu açısından muafıklar başlığına bakıldığında Kanun'un 9. maddesinde belirtilen esnaf muafığı ise değeri kaybolmuş veya kaybolmaya yüz tutmuş değerlerin devamının sağlanması için getirilmiş bir muafıktır.

5520 sayılı Kanunun 4. maddesinde açıklanan muafıklar ise, genel anlamda kurumlara yetki verilmiştir. Maddenin devamında sayılan muafık türleri ise, sosyal, kültürel, sağlık, diğer alanlarda, sadece kamu kurumlarına ve bu kurumların yaptıkları hizmetleri için muafık uygulaması geliştirilmekte olup burada genel anlamda kamusal menfaatlere yarar sağlanmaktadır.

Gelir ve kurumlar vergisinde belirtilen istisna uygulamaları ise yukarıda bahsedildiği gibi, büyük bir mevzuat gerekliliğine getirmektedir. Kurumların uygulamak istedikleri istisna hükümleri kanunca verilmiş bir hak olmasına rağmen, vergilendirilmesi öngörülen bir konunun kısmen veya tamamen sürekli veya geçici olarak belirli amaç ve gerekçelerle vergi dışı bırakılmasının en uygun şartlarda denetlenmesi gerekmesi gerekmektedir. Bu denetleme mekanizmasının vergi inceleme elamanları ve ya vergi dairesi müdürlüklerince denetim yapılarak kontrol altına alınması yoluna gidilmesi lazımdır. Çünkü Kurumlar vergisinde istisna hükümlerini kanun koyucu belli şartlara koymuş, bu şartlara da ağır yükler getirmiştir. Mesela, bir KVK 5/1-b de yer alan vergi yükünün gerçekleştirilmemesi ya da 5/1-e'de belirtilen 2 yıl şartını sağlanamaması durumunda istisnadan yararlanılmaması duru-

mu ortaya çıkmaktadır. Bu gibi nedenlerle mükelleflerin kasıtlı ya da bilgileri dışında indirim konusu yaptıkları Kurumlar veya Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan istisna şartların oluşup oluşmadığının iyi bir denetim mekanizması yoluyla denetlenmesi gerekmektedir. Çalışmamızın ilgili bölümlerinde değinildiği üzere Türkiye'de kurumlar vergisi mükellefleri milyonlarca tutardaki istisna hadlerini kurumlar vergisi beyannamelerinden indirim konusu yapmaktadırlar. Bu nedenle bu mevcut istisna maddelerinin çok açık bir istisna alanına dönebileceği aşikârdır. Mevcut değerlendirmeler ışığında, mevcut muafiyet ve istisna uygulamalarından muafiyet hükmü, kamusal anlamda büyük bir yarar sağladığı görülmektedir. Ancak; istisna uygulamasının modern kanun uygulamalarında artık yerinin olup, olmayacağı tartışma konusu olmalıdır.

7- SONUÇ

Vergi sistemimizde muafiyet, indirim ve istisna hükümleri mükelleflerin vergisel yükünü azaltmak, teşvik etmek, vergisel işlemlerin kolaylaştırılması yönünden düzenlenmiştir. Vergi muafılığı, genel anlamda vergi ödeme gücü bulunmayan varsayılan, sosyal ve ekonomik açıdan koruma ve bu alanları destekleme amacı güdülen uygulamalardır. Vergi kanunları ile yürürlüğe konulan vergi indirim, istisna ve muafiyetlerin kıyaslandığında muafiyet uygulamasının vergi erozyonuna sebep olup olmadığı bir diğer tartışma konusu olmakla birlikte muafiyet uygulaması genel anlamda sosyal, kültürel ve sağlık alanlarında büyük bir uygulama kolaylığı getirdiği aşikardır. Ancak; vergi istisnası genel anlamda vergileme ilkesi genel anlamda ayrılık teşkil etmekle birlikte, özellikle kurumlar vergisi yönünden yapılan istisna hükümlerinin şartlarının ağır olması yanında, bu şartların uygulanabilirliğinin etkin bir denetim mekanizması tarafından denetlenemediği görülmektedir, bu yüzden ülkemizde kayıp ve kaçığın çok olduğu bir dönemde bu hususlarda önemli bir yere sahip olmaktadır. Çözüm önerileri olarak ise genel anlamda istisna hükümlerinin etkin bir denetim mekanizması tarafından denetlenerek uygulama birliği sağlanması, istisna hükümleri yerine kısa süreli vergi indirimleri, vergi teşvikleri gibi daha etkin ve verimli bir yapının oluşturulması gerekeceği, hem ülkemizin menfaatleri için hem de karışık mevzuatımızın daha net ve anlaşılabilir olmasına katkı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, (Yayımlandığı R.Gazete: Tarih : 6/1/1961 Sayı : 10700)
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, (Yayımlandığı R.Gazete : Tarih : 21/6/2006 Sayı : 26205)
- 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Uygulama Genel Tebliği, (Yayımlandığı R.Gazete: Tarih.21/6/2006 tarih ve 26205 sayılı)
- BDK 2014 "Kurumlar vergisinde muafıklar ve istisnalar" bölümleri
- Gelir İdaresi Başkanlığı Uygulama ve Veri Yönetimi D. Başkanlığı Verileri
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=271>, Erişim Tarihi: 22 Haziran 2015
- M.B. Vergi Müfettişi Ümit GÜNER "Vergi Müfettişleri Sunum Notları"