

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİYE PROGRAMI

**KURUMLAR VERGİSİNDE İSTİSNA UYGULAMALARININ
DEĞERLENDİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Anıl ORUÇ

EYLÜL-2013

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİYE PROGRAMI

**KURUMLAR VERGİSİNDE İSTİSNA UYGULAMALARININ
DEĞERLENDİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Anıl ORUÇ

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Osman PEHLİVAN

EYLÜL-2013

TRABZON

ONAY

Anıl ORUÇ tarafından hazırlanan Kurumlar Vergisinde İstisna Uygulamalarının Değerlendirilmesi adlı bu çalışma 21.10.2013 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda (oybirliği/oyçokluğu) ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Maliye Anabilim dalında **yüksek lisans tezi** olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Osman PEHLİVAN (Danışman, Başkan)

Yrd. Doç. Dr. Recep NARTER (Üye)

Yrd. Doç. Dr. Fatih CAN (Üye)

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onayları. / ... / ...

Prof. Dr. Ahmet ULUSOY

Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada orijinal olmayan her türlü kaynağa eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her tür yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ediyorum.

Aml ORUÇ

04.09.2013

ÖNSÖZ

Bu çalışmada, kurumlar vergisi mükelleflerinin kazançlarına uygulanan istisna hükümlerinin, hem mükellefler hem de idare açısından önemi açıklanmaya çalışılmıştır. Kanunu'nda yer alan istisna hükümlerin içerikleri ve nasıl uygulandığı, bu uygulamaların doğurabileceği vergisel ve hukuki sonuçlar ortaya konmuştur. Bunun yanında, özellikle uygulama alanında ortaya çıkan sorunlar ve çelişkili durumlar incelenerek bazı sonuçlara ulaşılmaya çalışılmıştır.

Yüksek lisans tez konumun belirlenmesinde, yaptığım araştırmalarda ve danıştığım her konuda yardımlarını esirgemeyen, fikir ve katkıları ile bana yol gösterip yüksek lisans tezi olarak sunduğum bu çalışmanın şekillenmesine yön veren, değerli hocam ve tez danışmanım Prof. Dr. Osman PEHLİVAN'a; tez çalışmama, bilgi ve tecrübesi ile katkıda bulunan SMMM Mümtaz DİLEK'e; yüksek lisans döneminde yapmış olduğum çalışmalar kapsamında bana sağladığı katkılarla bilgimi, ufkumu genişleten tüm bölüm hocalarıma çok teşekkür ederim.

Çalışmalarım esnasında büyük sabır göstererek benden manevi desteğini bir an olsun esirgemeyen sevgili aileme ve dostlarıma çok teşekkür eder ve bu çalışmanın ilgilenenlere faydalı olmasını dilerim.

Trabzon, Eylül 2013

Anıl ORUÇ

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	IV
İÇİNDEKİLER.....	V
ÖZET	XI
ABSTRACT	XII
KISALTMALAR LİSTESİ	XIII
GİRİŞ.....	1-2

BİRİNCİ BÖLÜM

1. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ VE İSTİSNA	3-21
1.1. Kurumlar Vergisinin Gelişimi Ve Bazı Teorik Açıklamalar.....	3
1.1.1. Kurumlar Vergisinin Türk Vergi Sistemi İçindeki Yeri	3
1.1.2. Kurumlar Vergisinin Kısa Tarihçesi	4
1.1.3. Kurumlar Vergisini Gelir Vergisinden Ayıran Temel Farklılıklar	4
1.2. Kurumlar Vergisinin Konusu, Vergiyi Doğuran Olay, Mükellefleri ve Mükellefiyet.....	5
1.2.1. Kurumlar Vergisinin Konusu	5
1.2.2. Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay.....	6
1.2.2.1. Tam Mükellefiyette Elde Etme.....	7
1.2.2.2. Dar Mükellefiyette Elde Etme	7
1.2.3. Kurumlar Vergisi Mükellefleri.....	8
1.2.3.1. Sermaye Şirketleri.....	8
1.2.3.1.1. Anonim Şirket	9
1.2.3.1.2. Limited Şirket.....	10
1.2.3.1.3. Hisseli Komandit Şirket.....	10
1.2.3.1.4. Yatırım Fonları	11

1.2.3.2. Kooperatifler	12
1.2.3.3. İktisadi Kamu Kuruluşları	12
1.2.3.4. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler.....	13
1.2.3.5. İş Ortaklıkları	15
1.2.4. Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet	15
1.2.4.1. Tam Mükellefiyet	16
1.2.4.2. Dar Mükellefiyet.....	16
1.3. Vergi Harcaması ve İstisna	17
1.3.1. Vergi Harcaması Kavramının Tanımlanması.....	17
1.3.2. Vergi Harcamasının Unsurları	19
1.3.3. Vergi Harcamalarının Amaçları ve Etkileri	20
1.3.4. Vergi Harcamaları İçinde Yer Alan İstisnanın Tanımlanması.....	20

İKİNCİ BÖLÜM

2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA VE DİĞER KANUNLARDA YER ALAN İSTİSNALAR VE İÇERİKLERİ	22-102
2.1. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan İstisnalar	22
2.1.1. İştirak Kazançları İstisnası	24
2.1.1.1. Genel Açıklamalar	24
2.1.1.2. İştirak Kazançları İstisnasının İçeriği	25
2.1.2. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası	27
2.1.2.1. Genel Açıklamalar	27
2.1.2.2. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnasının İçeriği	29
2.1.2.3. İstisnadan Yararlanmanın Şartları	30
2.1.3. Yurt Dışı İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası	32
2.1.3.1. Genel Açıklamalar	32
2.1.3.2. Yurt Dışı İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasının İçeriği	33
2.1.4. Emisyon Primi Kazancı İstisnası	34
2.1.4.1. Genel Açıklamalar	34
2.1.4.2. Emisyon Primi Kazancı İstisnasının İçeriği.....	35
2.1.5. Fon ve Yatırım Ortaklığı Kazançları İstisnası.....	37
2.1.5.1. Genel Açıklamalar	37

2.1.5.2. Fon ve Yatırım Ortaklığı Kazançları İstisnasının İçeriği.....	39
2.1.6. Gayrimenkul (Taşınmaz) ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası	42
2.1.6.1. Genel Açıklamalar	42
2.1.6.2. Gayrimenkul (Taşınmaz) ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasının Tarihsel Gelişimi	42
2.1.6.3. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Getirdiği Farklılıklar ...	44
2.1.6.4. Gayrimenkul (Taşınmaz) ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasının İçeriği.....	46
2.1.6.5. Gayrimenkul (Taşınmaz) ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasının Amacı.....	48
2.1.6.6. İstisna Uygulamasına Konu Olacak İktisadi Kıymetler	50
2.1.6.6.1. Gayrimenkuller (Taşınmazlar)	50
2.1.6.6.2. İştirak Hisseleri, Kurucu ve İntifa Senetleri ile Rüçhan Hakları.....	51
2.1.6.7. İstisnadan Yararlanabilecek Mükellefler	52
2.1.6.8. İstisna Uygulamasına İlişkin Şartlar	54
2.1.6.8.1. Kıymetin İki Tam Yıl Aktifte Bulundurulmuş Olması	54
2.1.6.8.2. Kazancın Belli Süre Fon Hesabında Tutulması.....	55
2.1.6.8.3. Fon Hesabına Alınan Kazançların İşletmeden Çekilememesi	57
2.1.6.8.4. Satış Bedelinin İkinci Yılın Sonuna Kadar Tahsil Edilmesi.....	57
2.1.6.8.5. Kurumun Esas Faaliyet Konusunun Gayrimenkul Ticareti ya da Kiralaması Olmaması.....	57
2.1.6.9. Gayrimenkul (Taşınmaz) ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisna Uygulamasında Özellik Arz Eden Durumlar.....	58
2.1.6.9.1. Taşınmazların ve İştirak Hisselerinin Para Karşılığı Olmaksızın Devir Veya Temlik	58
2.1.6.9.2. Bedelsiz Olarak Elde Edilen Hisse Senetlerinin Satışından Sağlanan Kazançların Durumu	58
2.1.6.9.3. Satışın Satış Vaadi Sözleşmesi ile Yapılması	59
2.1.6.9.4. Grup Şirketlerinin Durumu	59
2.1.6.9.5. Holding Şirketlerin Durumu	60

2.1.6.9.6. Kooperatiflerin Durumu.....	61
2.1.6.9.7. İstisnaya Konu Olan Gayrimenkul Ve İştirak Hissesi Satış Kazancının Tespiti	61
2.1.6.9.8. Satılan Kıymetlerin Yerine Aynı Mahiyette İktisadi Kıymet Alınması Durumu.....	63
2.1.6.9.9. İstisna Uygulamasında Doğan Kazancın % 25'lik Kısımının Yenileme Fonuna Alınması.....	64
2.1.6.9.10. İstisnaya Konu Olan İktisadi Kıymetlerin Satışından Zarar Edilmesi.....	65
2.1.6.9.11. İstisna Uygulaması Sonucu Alınan Bedelsiz Hisseler ...	67
2.1.6.9.12. Finansal Kiralama Yoluyla Elde Edilen Taşınmazların Satışı.....	67
2.1.6.9.13. İstisna Uygulamasında KDV.....	68
2.1.6.9.14. İstisna Uygulamasında Damga Vergisi.....	69
2.1.6.9.15. İstisna Uygulamasında Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi.....	70
2.1.7. Bankalara veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar ile Bankalara Tanınan İstisna	70
2.1.7.1. Genel Açıklamalar	70
2.1.7.2. Bankalara veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar ile Bankalara Tanınan İstisnanın İçeriği	71
2.1.8. Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnası	73
2.1.8.1. Genel Açıklamalar	73
2.1.8.2. Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnasının İçeriği	74
2.1.9. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna.....	75
2.1.9.1. Genel Açıklamalar	75
2.1.9.2. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisnanın İçeriği	76
2.1.10. Eğitim Tesisleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna.....	79
2.1.10.1. Genel Açıklamalar	79
2.1.10.2. Eğitim Tesisleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden	

Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisnanın İçeriği	80
2.1.11. Risturn İstisnası	83
2.1.11.1. Genel Açıklamalar	83
2.1.11.2. Risturn İstisnasının İçeriği	84
2.2. Diğer Kanunlarda Yer Alan İstisnalar	87
2.2.1. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna	87
2.2.1.1. Yasal Düzenleme Ve İstisnanın İçeriği	87
2.2.1.2. İstisna Kazanç Tutarının Tespiti	88
2.2.2. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna .	89
2.2.2.1. Yasal Düzenleme	89
2.2.2.2. Yazılım ve AR-GE Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisnanın İçeriği	90
2.2.2.3. İstisna Kapsamına Giren Faaliyetler.....	92
2.2.2.4. İstisna Kazanç Tutarının Tespiti	92
2.2.2.5. İstisna Uygulamasında Süre.....	93
2.2.3. Serbest Bölgeler Kazanç İstisnası	94
2.2.3.1 Yasal Düzenleme	94
2.2.3.2. Geçiş Döneminde Kurumlar Vergisi İstisnasının İçeriği.....	96
2.2.3.3. İstisna Kazanç Tutarının Tespiti	96
2.2.3.4. İstisna Uygulamasında Süre.....	97
2.2.4. Yatırım İndirimi İstisnası	98
2.2.4.1. Genel Açıklamalar	98
2.2.4.2. Yasal Düzenleme	99
2.2.4.3. Yatırım İndirim İstisnası Uygulaması.....	101
2.2.4.3.1. İndirime Konu Yatırım İndirimi İstisnasının Hesaplanması.....	101
2.2.4.3.2. Uygulanacak Vergi Oranı.....	102

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. İSTİSNA UYGULAMALARINA YÖNELİK DEĞERLENDİRMELER..... 103-122

3.1. 5520 Sayılı Kurumlar Verisi Kanununda Yer Alan İstisnaların Genel Olarak Değerlendirilmesi	103
3.1.1. İştirak Kazançları İstisnasının Değerlendirilmesi	104
3.1.2. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnasının Değerlendirilmesi	105
3.1.3. Yurt Dışı İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasının Değerlendirilmesi	107
3.1.4. Emisyon Primi Kazancı İstisnasının Değerlendirilmesi	108
3.1.5. Fon Ve Yatırım Ortaklığı Kazançları İstisnasının Değerlendirilmesi.....	109
3.1.6. Gayrimenkul (Taşınmaz) ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasının Değerlendirilmesi	111
3.1.7. Bankalara veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar ile Bankalara Tanınan İstisnanın Değerlendirilmesi	112
3.1.8. Yurt Dışı Şube Kazancı İstisnasının Değerlendirilmesi.....	113
3.1.9. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisnanın Değerlendirilmesi	114
3.1.10. Eğitim Tesisleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisnanın Değerlendirilmesi	116
3.1.11. Risturn İstisnasının Değerlendirilmesi	117
3.2. Diğer Kanunlarda Yer Alan İstisnaların Genel Olarak Değerlendirilmesi.....	118
3.2.1. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisnanın Değerlendirilmesi	118
3.2.2. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisnanın Değerlendirilmesi.....	119
3.2.3. Serbest Bölgeler Kazanç İstisnasının Değerlendirilmesi	121
3.2.4. Yatırım İndirimi İstisnasının Değerlendirilmesi	122
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	123
YARARLANILAN KAYNAKLAR	126
ÖZGEÇMİŞ	134

ÖZET

Bu çalışmanın temel amacı, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinde ve diğer kanunlarda yer alan istisna hükümleri ile bu hükümlere ilişkin uygulama alanında ortaya çıkan eksiklikleri ortaya koymaktır. Bu amaçla; ilgili kanunlar, Danıştay kararları ve doktrinde yer alan görüşler incelenerek uygulamada yer alan eksikliklere değinilmiştir.

Çalışma, üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, Kurumlar Vergisi hakkında teorik bilgilere yer verilmiştir. İkinci bölümde, Kurumlar Vergisi Kanunu ve diğer kanunlarda yer alan istisna hükümleri ayrıntılı bir şekilde ortaya konulmuştur. Üçüncü ve son bölümde ise, istisna uygulamasında ortaya çıkan eksikliklere yönelik değerlendirmeler yapılarak bunların giderilmesine yönelik bazı önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Kurumlar Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi, İstisna.

ABSRTACT

The main purpose of this study is to present the deficiencies arising in the application area of the exception clauses of the Article 5 of Corporate Tax Law No. 5520 and of other laws. For that purpose, the related laws, Council of State decisions and the remarks given in the doctrine have been reviewed and the deficiencies in the application area have been addressed.

The study has three parts. In the first part, theoretical information about Corporate Tax Law has been given. In the second part, exception clauses of the Corporate Tax Law and other laws have been presented in detail. In the third and last part, analyses regarding to deficiencies arising in the exception application areas have been made and the recommendations have been proposed accordingly.

Key Words: Corporate Tax Law, Corporate Tax, Exception.

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
BİST	: Borsa İstanbul
BK	: Borçlar Kanunu
DAB	: Döviz Alım Belgesi
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
MB	: Maliye Bakanlığı
md.	: Madde
MSİ	: Menkul Sermaye İradı
KUGT	: Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDK	: Türk Dil Kurumu
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TMSF	: Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TUGS	: Türk Uluslararası Gemi Sicili
VUK	: Vergi Usul Kanunu
VUKGT	: Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

GİRİŞ

Genel olarak vergi harcamaları içerisinde açıklanmaya çalışılan istisna, belirli bir vergi konusunda mükelleflerin bir kısım vergi miktarını ödemekte vergi dışı bırakıldığı veya o vergi konusuyla ilgili hiç vergilendirilmediği durumları ifade etmektedir.

Kurumlar Vergisi'nden istisna kazançlar, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 5. maddesinde düzenlenmektedir. Bunun dışında bazı özel kanunlarda da belirli ekonomik ve sosyal etkilerin meydana getirilmesi amacıyla bazı kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesine ilişkin bir takım hükümlere yer verilmiştir. Bilindiği üzere her vergi kanunumuzda istisnalar yer almaktadır. İstisnalara baktığımızda verginin konuluş amacına uygun olduğu görülmektedir.

Tüm vergi sistemleri içerisinde mükelleflerin destekleneceği, belirli faaliyetlerin teşvik edileceği veya korunacağı durumlar söz konusudur. Çağdaş vergi sistemlerinin en önemli özelliği, ekonomik ve sosyal gelişmeleri izleyebilmesi ve öngörülen ekonomik ve sosyal hedeflerin gerçekleştirilmesinde etkin bir rol oynamasıdır. Bu nedenle yasa koyucu, vergi sistemlerinde bu tür müesseseleri uygulayarak yani belirli gelir kaynaklarından vazgeçmek suretiyle, bu amaçlara ulaşmak isteyeceklerdir. Bu nedenle, tüm vergi sistemleri içerisinde çeşitli sebeplerden ötürü vergi istisnası uygulanması yasa koyucular tarafından uygun görülmektedir.

Bu çalışma, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan istisna hükümlerine ilişkin uygulamalar ile bu uygulamalara yönelik açıklamalar üzerine düzenlenmiştir. Çalışmada, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinde düzenlenen istisna uygulamalarında ortaya çıkan aksaklık ve eksiklikler ortaya konarak açıklanmaya çalışılmıştır. "Kurumlar Vergisinde İstisna Uygulamalarının Değerlendirilmesi" konulu bu çalışma üç ana bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın ilk bölümde; kurumlar vergisi, vergi harcamaları ve vergi harcamaları içinde yer alan istisna kavramı genel olarak açıklanmıştır. Kurumlar Vergisi açıklanırken, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun mükellefleri, verginin konusu, vergiyi doğuran olay ve mükellefiyet üzerinde durulmuştur. Vergi harcamaları ile ilgili olarak yapılan açıklamalarda, vergi harcamasının tanımı, unsurları amaç ve etkileri üzerinde durularak, vergi harcamaları içinde yer alan istisnalara genel olarak değinilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümde ise; 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinde ve diğer kanunlarda düzenlenen istisnalar detaylı olarak incelenmiştir. Söz konusu istisnaların kanun hükümleri kapsamındaki içerikleri ve uygulamaları, özelge ve Danıştay kararları yardımıyla da açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ilk olarak, istisnalar üzerinde genel değerlendirmeler yapılmış, daha sonra ise istisna uygulamalarında karşılaşılan sorunlar ve çözüm yolları üzerinde durularak açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın sonucunda ise; tez konusu ile ilgili değerlendirme ve önerilerde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİ VE İSTİSNA

1.1. Kurumlar Vergisinin Gelişimi ve Bazı Teorik Açıklamalar

1.1.1. Kurumlar Vergisinin Türk Vergi Sistemi İçindeki Yeri

Türk vergi sistemi, vergilemede esas alınan konuya göre gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergilerden meydana gelmektedir (Şenyüz, 2005: 258).

Gelir üzerinden alınan vergiler ise kendi içinde biri gelir vergisi, diğeri kurumlar vergisi olmak üzere ikiye ayrılır.

Her iki vergi de, gelir üzerinden alındığından Gelir Vergisi ile Kurumlar Vergisinin konusu aynıdır. Gelir Vergisinin konusunu teşkil eden yedi gelir unsuru aynı zamanda Kurumlar Vergisinin de konusunu teşkil eder (Pehlivan, 2011: 245).

Gelir Vergisi ile Kurumlar Vergisi arasındaki temel farklılık mükellefiyettir. Gelir Vergisinin mükellefleri gerçek kişiler, Kurumlar Vergisinin mükellefleri ise başta tüzel kişiler olmak üzere bazı tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan bazı kuruluşlardır (Pehlivan, 2011: 245). Gelir Vergisi ile Kurumlar Vergisi arasındaki diğeri önemli fark ise tarife yapısıdır. Gelir Vergisi tarifesi artan oranlı iken, Kurumlar Vergisi tarifesi sabit (düz) oranlıdır.

Çalışmamızın konusunu teşkil eden Kurumlar Vergisi 1950 yılından itibaren uygulanmaya konmakla birlikte, günümüze kadar birçok kez değişikliğe uğrayarak 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) 2006 yılına kadar yürürlükte kalmıştır ve

21.06.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır.

1.1.2. Kurumlar Vergisinin Kısa Tarihçesi

Kurumlar vergisinin tarihi 1907'ye kadar dayanmaktadır. İlk kazanç vergisi olarak kabul edilen "Temettü Nizamnamesi" 1907 yılında ihdas edilmiştir. Bu vergi bir sanat ve ticaret hüviyetinde olup mükellefleri, gerçek ve tüzel kişi ayırımı yapılmadan sabit bir iş yeri olan ticaret erbaplarından oluşmaktaydı (Şenyüz, 2005: 254).

Temettü Nizamnamesiyle ortaya konulan vergi yedi sene gibi bir süre uygulandıktan sonra yerini 1914 yılında "Temettü Vergisi" ne bırakmıştır. Mükellefler arasında gerçek ve tüzel kişi ayırımı yapmayan bu vergi, kapitülasyonlar nedeniyle 1863'ten beri vergilendirilmeyen yabancıların vergilendirilmesini sağlayarak, on üç yıl uygulandıktan sonra 1926 yılında ilk "Kazanç Vergisi" ihdas edilip uygulanmaya başlanmıştır. Bu vergi de 1934 yılında yerini kendisinden farklı olmayan ikinci bir kazanç vergisine bırakmıştır (Şenyüz, 2005: 254).

Kurumlar Vergisi Kanunu ilk defa 1949'da yapılan reformla kabul edilmiştir (5422 sayılı kanun). 1950 yılında yürürlüğe giren bu kanundan önce de şirketler üzerinden vergi alınıyordu. Ancak gerçek kişi tüzel kişi ayırımı söz konusu değildi. Bu kanun 2006 yılına kadar uygulanmıştır. Bu kanun 2006 yılına kadar uygulanmıştır. 21.06.2006 Tarih ve 26205 Sayılı Resmi Gazetede 5520 yasa numarası ile 1 Ocak 2006'dan geçerli olmak üzere günün şartlarına uygun yeni bir yasa çıkarılmıştır (Kurumlar Vergisi (t.y.), <http://www.aku.edu.tr>).

1.1.3. Kurumlar Vergisini Gelir Vergisinden Ayıran Temel Farklılıklar

Kurumlar vergisini gelir vergisinden vergilendirme ilke ve tekniği açısından ayıran başlıca önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıkları şöyle sıralamak mümkündür (Şenyüz, 2005: 255).

- Gelir vergisi artan oranlı bir tarifeye sahipken, kurumlar vergisi sabit (düz) oranlıdır.
- Mükellef grubu itibariyle gelir vergisi beyannamesi vermek zorunda olanlar gerçek kişiler iken, kurumlar vergisi beyannamesi vermek zorunda olanlar sermaye şirketleri ile kanunda sayılan diğer kişi ve kurumlardır.
- Gelir vergisi sübjektif, kurumlar vergisi ise objektiftir. Sübjektiften kasıt vergi mükellefinin durumunu dikkate almaktır. Kurumlar vergisinde ise tek bir oran vardır ve özellik arz eden bazı durumlar hariç aynı kurallara göre vergi alınır.
- Gelir vergisinde gelir unsurlarının her biri için ayrı ayrı safi tutar hesaplaması yapılırken, kurumlar vergisinde tüm gelir unsurları kurum kazancı adı altında bir bütün olarak düşünülmüş olup, istisnaları olmakla birlikte, genel olarak ticari kazanç hükümlerine göre tespit edilmektedir.

Özetleyecek olursak gelir vergisi sistemini kabul etmiş ülkelerde, sistemi tamamlamak üzere, gelir vergisi yanında bir de kurumlar vergisine yer verilmiştir. Gelir vergisi gerçek kişileri mükellef tutan sübjektif karakterli, kişisel ve artan oranlı modern bir vergi türüdür. Buna karşılık kurumlar vergisi “kurum” olarak ifade edilen sermaye şirketleri ile kamu iktisadi kuruluşlarının kazançlarını vergileyen düz oranlı, objektif karakterde bir randıman vergisidir. Adları farklı olmasına rağmen her iki verginin konusu da gelirdir. Bu yüzden gelir vergisi ile kurumlar vergisi özdeş sayılır. Nitekim kurumlar vergisine bazen “kurumların gelir vergisi” (Coropration income tax) de denilmektedir (Tuncer, 2006).

1.2. Kurumlar Vergisinin Konusu, Vergiyi Doğuran Olay, Mükellefleri ve Mükellefiyet

1.2.1. Kurumlar Vergisinin Konusu

Kurumlar vergisinin konusu kurum kazancıdır. Kurum kazancı gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur (KVK Md. 1) (Pehlivan, 2011: 245). Gelir vergisinde gelir unsurları ise;

- Ticari kazanç,
- Zirai kazanç,

- Serbest meslek kazancı,
- Ücretler,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Menkul sermaye iratları,
- Diğer kazanç ve iratlar

olmak üzere yedi tanedir.

Bir kurum yukarıda sayılan yedi gelir unsurlarının hangisinden gelir elde etmiş olursa olsun elde edilen gelir, *kurum kazancı* olarak adlandırılır (Şenyüz, 2005: 257). Bir başka deyişle kurumlar tarafından gelir unsurlarının bir veya bir kaçından elde edilen kazanç ve iratların toplamına kurum kazancı denir.

Özetleyecek olursak gelir vergisi incelenirken ele alınan yedi gelir unsuru, kurumlar vergisinin mükellefini oluşturan bir kuruma ait olarak ortaya çıkıyor ise, kurumlar vergisinin kapsamına girer (Akdoğan, 2008: 369).

1.2.2. Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde; “Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safî kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.” denilerek, kurum kazancının elde edilmesinde GVK'da yer alan ticari kazanç hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir (Oruç, 2011).

Kurumlar vergisinde vergiyi doğuran olay, gelir vergisine uygun olarak gelirin yani kurum kazancının elde edilmesidir. Elde etme, genel olarak bir değer kuruma mal varlığına katılması olarak ifade edilir (Şenyüz, 2005: 258).

Kurum kazancının elde edilmesi tam ve dar mükellefler için ayrı esaslara bağlandığından açıklamaların bu ayırımı uygun şekilde ortaya konması gerekir.

1.2.2.1. Tam Mükellefiyette Elde Etme

Kurum kazancının tespitinde ticari kazanç hükümleri uygulanır. Ticari kazançlar için gelir vergisinde öngörölmüş elde etme biçimleri olan tahsil ve tahakkuk esasları kurum kazançları için de geçerli olmaktadır (Şenyüz, 2005: 258).

Tahsil esasında gelirin tahsil edilmesi ya nakdi ya da aynı olarak gerçekleşir. Nakden tahsil kazancın fiilen ve para olarak elde edilmesidir.

Tahakkuk esası, yapılan işlemin nitelik ve tutar itibarıyla kesinleşmesi ve alacak olarak talep edilebilir durumda olması demektir. Özetleyecek olursak, elde etme açısından tahsil esası gelirin fiilen elde edilmesini dikkate alırken, tahakkuk esası ise gelirin kesinleşmesini (hesaben veya kayden) yeterli görmektedir.

1.2.2.2. Dar Mükellefiyette Elde Etme

Dar mükellefiyete tabi kurumlar gelir unsurlarının hangisinden gelir elde etmiş olurlarsa olsunlar bunlar kurum kazancı olarak dikkate alınacaktır. Ancak, dar mükellef kurumların, Türkiye’de elde ettikleri kazançlar ticari ve zirai kazançlar dışında kalan gelir unsurlarından (ticari kazanç gibi tespit edilmesi gereken kazanç ve iratlar dahil) ibaret bulunması halinde, vergiye tabi safi kurum kazancı, Gelir Vergisi Kanunu’nun; ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, diğer kazanç ve iratlar hakkındaki hükümlerine göre tespit olunacaktır (Ufuk, 2012a).

Sadece ticari veya zirai faaliyette bulunan ya da en az bunlardan birisiyle birlikte diğer gelir unsurlarından gelir sağlayan kurumlar için elde etme, tüm gelirler itibarıyla hem tahsil hem de tahakkuk esasına bağlanmıştır (Şenyüz, 2005: 259). Bir başka ifadeyle, dar mükellef bir kurumun geliri elde etmiş kabul edilebilmesi için gelirin tahsil veya tahakkuk etmesi yeterlidir.

Kurumların ticari veya zirai faaliyette bulunmaksızın diğer gelir unsurlarından (ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, diğer

kazanç ve iratlar) gelir sağlaması halinde elde etme, GVK' da her bir gelir unsuru için öngörülen esasa göre belirlenecektir (Şenyüz, 2005: 259).

1.2.3. Kurumlar Vergisi Mükellefleri

Kurumlar vergisi mükellefleri, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda beş başlık halinde düzenlenmiştir (KVK md 2):

- Sermaye şirketleri
- Kooperatifler
- İktisadi kamu kuruluşları (Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler, iktisadî kamu kuruluşu gibi değerlendirilir)
- Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler
- İş ortaklıkları.

1.2.3.1. Sermaye Şirketleri

Türk Ticaret Kanunu'nda vücut bulan şirketler şahıs ve sermaye şirketleri olarak ikili ayrıma tabi tutulur. Kurumlar vergisi itibariyle mükellef durumunda olan şirketler sermaye şirketleridir (Şenyüz, 2005: 260). Şahıs şirketleri, adi şirketler, kolektif şirketler ve komandit şirketlerdir. Sermaye şirketleri ise, anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler (hisseli komandit şirketler) ile benzer nitelikteki yabancı kurumlardır. Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanunu uygulaması bakımından; Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılmaktadır (Akdoğan, 2008: 370).

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde kurumlar vergisi mükellefiyeti komanditer ortaklar için söz konusudur. Komandite ortaklara isabet eden kar payı ise gelir vergisine tabidir (Pehlivan, 2011: 246).

Türk Ticaret Kanunu'na (TTK) göre kurulan şahıs şirketi olarak kabul edilen kolektif şirketler, adi komandit şirketler ile Borçlar Kanunu'na (BK) göre kurulan adi

şirketler ortakları itibarıyla gelir vergisi çerçevesinde vergilendirilirler (Şenyüz, 2005: 260).

1.2.3.1.1. Anonim Şirket

Anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan, pay sahiplerinin, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumlu oldukları şirkettir (Bilgili ve Demirkapı, 2013: 143).

Anonim şirketler, kanunen yasak olmayan her türlü iktisadi amaç ve konular için kurulabilirler. Bir anonim şirketin kurulabilmesi için pay sahibi olan bir veya daha fazla kurucunun varlığı gerekir. Böylece tek kişi ile anonim şirketin kurulmasına ve devamına izin verilmiştir (Bilgili ve Demirkapı, 2013: 167). Anonim şirketin kurucusu gerçek kişi olabileceği gibi, tüzel kişi de olabilir.

Ortakların, şirket borçlarından dolayı sorumlulukları şirkete verdikleri veya koymayı taahhüt ettikleri sermaye payları ile sınırlandırılmıştır. Yani her ortak, sermaye payı kadar şirket borçlarından dolayı sorumludur.

Anonim şirketlerde, nakitle belirlenen sermayenin en az elli bin Türk Lirası olması gerekmektedir. Kayıtlı sermaye sistemini benimsemiş olan halka açık olmayan şirketlerin sermayesinin ise en az yüz bin TL olması aranmaktadır (Bilgili ve Demirkapı, 2013: 149).

Kuruluşlarındaki ortak sayıları bakımından anonim şirketler ikiye ayrılırlar. Bunlardan biri *halka kapalı*, diğeri ise *halka açık* olan kuruluş şekilleridir.

Halka kapalı anonim şirketler, çoğunlukla aile şirketi görünümünde veya ortak sayısı az ve sermayesi düşük olan şirketlerdir. Halka açık anonim şirketler ise, hisse senetleri halka arz edilmiş veya arz edilmiş sayılan anonim şirketlerdir. Anonim şirketlerin, paylarını halka arz etmemiş olsa bile, pay sahibi sayısı 500'ü aşan anonim ortaklıkların pay senetleri halka arz etmiş sayılır ve bu şirketler, halka açık anonim şirket hükümlerine tabi tutulurlar (Bilgili ve Demirkapı, 2013: 159).

1.2.3.1.2. Limited Şirket

Limited şirket TTK 573. maddesinde, “bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulan; esas sermayesi belirli olup esas sermaye paylarının toplamından oluşan; ortakların, şirket borçlarından sorumluluğu koymayı taahhüt ettiği sermaye payı ile sınırlı, tüzel kişiliğe sahip bir ortaklık tipi” olarak tanımlanmıştır.

Limited şirket bir ya da daha fazla gerçek veya tüzel kişi ile kurulabilirler. Ancak, limited şirketlerde ortak sayısı üst sayı bakımından sınırlandırılmıştır. Nitekim bu sayı 50’dir.

Limited şirket iktisadi amaç için kurulur. Nitelik olarak dernek ve vakıfların kuruluşuna özgülenen hayır işleri ile ilmi amaç ve konularda limited şirket kurulması mümkün değildir (Bilgili ve Demirkapı, 2013: 353).

Limited şirketin elde ettiği kazançlar kurumlar vergisine tabi olacaktır. Gerçek kişi ortakların limited şirket kazancından iştirak payları karşılığı aldıkları ise, menkul sermaye iradı (MSİ) olarak kabul edilecektir (Şenyüz, 2005: 262).

1.2.3.1.3. Hisseli Komandit Şirket

Hisseli (sermayesi paylara bölünmüş veya eshamlı) komandit şirket TTK’nın 564. maddesinde, “sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklılarına karşı bir kolektif şirket ortağı, diğerleri bir anonim şirket pay sahibi gibi sorumlu olan şirkettir” olarak tanımlanmıştır.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin tanımından da görülebileceği gibi, bu şirketlerde iki tür ortak bulunmaktadır. Bunlardan birincisi komandite ortak, ikincisi ise komanditer ortaktır.

Komandite ortak ya da ortaklar, şirket borçlarından dolayı bütün mal varlıkları ile sorumlu olmalarına rağmen, komanditer ortaklar yalnız sermaye payları ile sorumludurlar (Bilgili ve Demirkapı, 2013: 341).

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler en az beş kurucu ortakla kurulurlar. Kurucu ortaklar arasında en az birinin komandite ortak olması yasal zorunluluktur (Bilgili ve Demirkapı, 2013: 343).

Komandite ortağın kâr payı, kurum kârından indirilir, komanditer ortaklara isabet eden bölüm, kurum kazancı olarak beyan edilir. Komandite ortağın kâr payı, mali kâra göre hesaplanır, kendisine ödeme yapıldığında ise, ticari bilanço kârı esas alınır. Bu kâr payı, GVK açısından ticari kazanç hükmündedir, beyanı da ona göre yapılır (Kurbetçi, 2010: 19).

1.2.3.1.4. Yatırım Fonları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar da sermaye şirketi sayılmaktadır.

Fonların tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Mal varlığı, kurucusunun mal varlığından ayrıdır. Yatırım ortaklıkları ise anonim şirket şeklinde kurulduklarından sermaye şirketi olarak kurumlar vergisi mükellefidirler.

Fonun kurucusu, belge sahiplerinin haklarını koruyacak şekilde yönetir. Fon faaliyetlerinden dolayı elde ettiği kazancı nedeniyle kurumlar vergisi mükellefidir. Kişiler bu fona "katılma belgesi" adı verilen belgeler aracılığıyla katılmaktadırlar. Fonun katılma belgesi karşılığında gerçek kişilere dağıttıkları gelirler menkul sermaye iradı (MSI) olup, gelir vergisi çerçevesinde değerlendirilir (Şenyüz, 2005: 263).

1.2.3.2. Kooperatifler

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 1. maddesine göre kooperatif, "tüzel kişiliğe sahip olmak üzere ortakların belirli ekonomik menfaatlerini özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, gerçek ve kamu tüzel kişileri ile özel idareler, belediyeler köyler, cemiyetler, dernekler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli kuruluşlar" olarak tanımlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde kooperatiflerin, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade ettiği belirtilmiş, ancak kooperatifler türleri itibarıyla tek tek sayılmamıştır. Bu çerçevede, hangi türde olursa olsun kooperatifler kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmektedir.

Okul kooperatifleri gibi dernek veya adi şirket mahiyetinde olanlar kurumlar vergisi uygulaması itibarıyla kooperatif sayılmayacaktır (Şenyüz, 2005: 263).

Ayrıca, KVK'nın 4-k maddesine göre muafiyet kapsamında yer alan kooperatifler ile 5-i maddesine göre risturn istisnası kapsamında yer alan kooperatifler kurumlar vergisi kapsamı dışındadır (Kurbetçi, 2010: 20).

1.2.3.3. İktisadi Kamu Kuruluşları

KVK'nın 2. maddesinde kamu iktisadi kuruluşları, "Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler" olarak tanımlanmıştır (KVK 2. Md).

Kamu iktisadi müesseseleri, sermayesinin tamamı devlete ait olan ve tekel niteliğindeki mallar ile temel mal ve hizmet üretmek ve pazarlamak üzere kanunla kurulan ve kamu niteliği ağır basan kamu iktisadi teşebbüsleridir (Şenyüz, 2005: 264).

Ancak kamu iktisadi kuruluşlarından sermaye şirketi veya kooperatif statüsünde olanlar “sermaye şirketi” olarak kurumlar vergisi mükellefi sayılır (Pehlivan, 2011: 247).

İktisadi kamu kuruluşlarının en temel vergilendirme gerekçesini kısaca her iki kesime yani kamu ve özel sektöre eşit ekonomik ve mali koşullarda rekabetin sağlanması olarak ortaya koymak mümkündür (Şenyüz, 2005: 264).

Yukarıdaki açıklamalardan yola çıkarak iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilebilmesi için bazı şartların varlığını aramak gerektiği sonucuna ulaşılır. Bu şartları dört ayrı noktada ele almak mümkündür.

- İktisadi kamu kuruluşları devlete, mahalli idarelere ve diğer kamu idare ve kuruluşlarına ait veya tabi olmalıdır.
- Kuruluşların faaliyetleri devamlı olmalıdır.
- İktisadi kamu kuruluşları ticari, sınai veya zirai işletmeler mahiyetinde olmalıdır.
- Bu kuruluşların sermaye şirketleri veya kooperatif şirket şeklinde kurulmaması lazımdır.

1.2.3.4. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler

Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleridir (Akdoğan, 2008: 370). Kurumlar vergisi mükellefiyeti açısından, sendikalar dernek, cemaatler ise vakıf sayılır.

Dernekler Kanunu'na göre, dernek, kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere en az yedi gerçek veya tüzel kişinin bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip topluluklardır (Pehlivan, 2011: 247).

Medeni Kanuna göre, vakıf, gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca tahsis etmeleri ile oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır (Pehlivan, 2011: 247).

Dernek ve vakıflar kuruluş amaçları itibariyle iktisadi amaç taşımazlar. Bunlar bir ideale ulaşmayı amaç edinirler. Bu nedenle dernek ve vakıflar bizzat amaçları dolayısıyla kurumlar vergisinin mükellefi olmazlar. Ancak, dernek ve vakıflar amaçlarını gerçekleştirmek için bazı iktisadi faaliyetlerde bulduklarında durum vergi mükellefiyeti açısından değişir (Şenyüz, 2005: 266).

Dernek ve vakıflar, dernek ve vakıf olarak kurumlar vergisi mükellefi sayılmaz. Eğer dernek ve vakıflara ait veya bağlı olarak devamlı surette faaliyette bulunan iktisadi işletmeler varsa, bunlar kurumlar vergisi mükellefi sayılır. Faaliyetin devamlı olması ise, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade eder (Pehlivan, 2011: 247).

Dernek veya vakıfların eğitim ve sağlık hizmetleri vermek üzere gerekli tesisleri kurarak (okul, hastane, sağlık ocağı gibi) faaliyette bulunması ve bu hizmetlerini bir bedel karşılığı olmaksızın yerine getirmesi halinde, bu faaliyetler dernek ve vakfa bağlı iktisadi işletme olarak nitelendirilmeyecektir. Ancak, sözü edilen eğitim ve sağlık hizmetlerinin yerine getirilmesi için yapılan masrafların hizmet verilenlerden doğrudan tahsil edilmesi veya bu kişilerden veya ailelerinden bağış yoluyla alınan değerlerle karşılanması durumunda, bu faaliyetler, dernek veya vakfa ait iktisadi işletme olarak kabul edilecek ve kurumlar vergisine tabi olacaktır (Şenyüz, 2005: 268).

Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin vergilendirilmesindeki amaç, hazineye gelir sağlamak yanında, dernek ve vakıf adı altında ticaret yapılmasını önlemektir (Kurbetçi, 2010: 21).

Öte yandan, iktisadi kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez (Pehlivan, 2011: 247).

1.2.3.5. İş Ortaklıkları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinin diğer fıkralarında yazılı kurumların, kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır (Akdoğan, 2008: 370).

İş ortaklıklarının tüzel kişilikleri yoktur ve bunlar adi şirket hükmündedir. İş ortaklığı kavramı konsorsiyum kavramından farklıdır. Konsorsiyumda, her ortak işin belli bir bölümünün yapımını üstlenir. Buna karşılık iş ortaklığında ise, ortaklığa dahil olanlar, belli bir işin birlikte yapılmasını taahhüt ederler (Pehlivan, 2011: 248).

İş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefi olması açısından taşınması gereken unsurlar başlıklar halinde şöyle sıralanabilir (Şenyüz, 2005: 270):

- Ortaklardan en az birinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
- Ortaklığın belirli bir işi birlikte sonuçlandırma amacına yönelik düzenlenen anlaşmayla kurulması,
- İş ortaklığı ile işin sahibi arasında taahhüt sözleşmesi yapılması,
- Yapılacak işin belli olması ve işin tamamından ortakların birlikte sorumlu olması,
- İşin tamamlanması sonucunda ortaya çıkan kazancın paylaşılması,
- İşin birden fazla yıllara yayılan inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler şeklinde olması gerekmektedir.

1.2.4. Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet

Kurumlar vergisinde, gelir vergisinde olduğu gibi, biri tam diğeri dar olmak üzere iki tür mükellefiyet türü vardır. Ancak kurumlar vergisinde gelir vergisinden farklı olarak ikamet esası değil, kanuni merkez ve iş merkezi kavramları getirilmiştir.

1.2.4.1. Tam Mükellefiyet

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinin 1. fıkrasına göre, kanunun 1. maddesinde sayılı kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar tam mükellefiyete tabidir ve bunların gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler (Aydemir, 2011).

Burada kanun koyucu "veya" kelimesini kullanmak suretiyle kurumların kanuni merkezinin veya iş merkezinden birinin Türkiye'de bulunmasını tam mükellefiyete tabi olmak için yeterli görmüştür (Aydemir, 2011).

Kanuni merkez, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkez; İş merkezi ise iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkez olarak tanımlanmıştır (Akin, 2012).

1.2.4.2. Dar Mükellefiyet

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesi uyarınca kanunun 1'inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayan kurumlar dar mükellefiyete tabidir ve sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilirler (Demir, 2011).

Mükelleflerin kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmamalıdır. Eğer herhangi biri bulunursa tam mükellefiyet kapsamında değerlendirilir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Tam ve Dar Mükellefiyet başlıklı 3/2 maddesinin 3. bendine göre, "Dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur (Akin, 2012):

- 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar (Bu şartları taşıyalar bile kurumların ihraç edilmek üzere

Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır)

- Türkiye'de bulunan ziraî işletmeden elde edilen kazançlar.
- Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları.
- Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar.
- Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları.
- Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

1.3. Vergi Harcaması ve İstisna

1.3.1. Vergi Harcaması Kavramının Tanımlanması

Vergi harcamaları, en geniş anlamıyla vergi gelirlerinde meydana gelen aşınmadır. Bu aşınma, tahsil edilememe gibi bir durumdan ziyade, verginin kendi bünyesinde bulunan ve mükellefe çeşitli amaçlarla tanınmış ayrıcalıklar ile ilgili durumu ifade etmektedir. Vergi harcamaları, bir vergi sisteminin normatif yapısından ayrılan, sapma gösteren unsurlar, vergi istisnaları, vergi muafiyetleri, indirimler, mahsuplar, oran indirimleri ve vergi erteleme gibi vergi yükümlüsüne avantaj sağlayan unsurlardır (Kaplan, 2012).

Sosyal, siyasi, ekonomik veya teknik ve idari amaçlara hizmet eden vergi harcamalarının çeşitleri ülkemiz uygulaması dikkate alınarak aşağıdaki gibi özetlenebilir (Karaarslan, 2009):

- İstisnalar: Vergi konusunun vergi dışı bırakılmasıdır.
- Muafiyetler: Vergi yükümlüsünün vergi dışı bırakılmasıdır.
- İndirimler: Brüt vergi miktarından vergiye tabi gelire ulaşmak için yapılan indirimlerdir.
- Mahsuplar: Vergiden düşülen tutarlardır. Uygulamada vergi iadesi de söz konusu olabilir.
- Vergi Kolaylığı: Vergi oranlarının düşürülmesi gibi uygulamalardır.

- Vergi Ertelemesi: Vergi ödemelerindeki gecikmelerdir.

Vergi sistemi içerisindeki tüm imtiyaz unsurları vergi harcaması olarak sınıflandırılmamaktadır. Zira bunların bazıları birçok ülkede genel kabul gördüğü üzere, savunma ve askeri amaçlı vergi istisnalarında olduğu gibi vergi sisteminin yapısal unsurları olarak düşünülmekte ve standart vergi yapısı olarak kabul edilmektedir. Her vergi harcaması bir vergi ayrıcalığı olmakla birlikte her vergi ayrıcalığı bir vergi harcaması değildir. Söz konusu ayrıcalıklar herkes için tanınmış ise bunu sistemin yapısal bir unsuru olarak kabul etmek gerekir (Kaplan, 2012).

Tarihsel olarak bakıldığında, vergi harcaması kavramının geçmişi, ABD’de 1950’li ve 1960’lı yıllarda çeşitli kesimler tarafından federal gelir vergisinde ve kurumlar vergisinde yer alan istisna ve muafiyetlerin, vergi mahsuplarının (tax credits), vergi indirimlerinin (tax deductions) ve oran indirimlerinin (rate reliefs) federal bütçe harcamalarından farklı olmadığı, düşüncesine dayanmaktadır (Kaplan, 2012).

Vergi harcamalarını diğer vergi hükümlerinden ayırabilmek ve uygulanabilirliğini sağlamak için bazı ayırt edici özelliklerinin belirtilmesi gerekir (Başar, 2012: 55).

- Vergi harcaması belirli bir sektöre, faaliyete ya da mükellef grubuna yönelik olmalıdır.
- Vergi harcamasının amacı, kamu harcamalarıyla da ulaşılabilecek bir amaç olarak kolaylıkla tanımlanabilmelidir.
- Vergi harcamasına yer verilen verginin kapsamı bir vergi yapısı belirlenmesini sağlayacak ölçüde geniş olmalıdır.
- Vergi harcamasının ortadan kaldırılabilmesi idari açıdan mümkün olmalıdır.
- Vergi harcamasının etkisini tamamen azaltacak başka bir vergi düzenlemesi vergi sisteminin herhangi bir yerinde bulunmamalıdır.

Burada yeri gelmişken, vergi harcamasının tersi olarak tanımlanabilecek negatif vergi harcaması kavramına da değinmek gerekir. Negatif vergi harcaması, üzerinden aşırı vergilendirme yapılan malların üzerindeki vergi yüklerinin hesap edilmesidir. Kamuya daha fazla gelir sağlamak, lüks tüketimi daha ağır vergilendirmek, sağlığa zararlı olduğu

kabul edilen maddelerin tüketimini azaltabilmek amacıyla özellikle katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi gibi dolaylı vergilerde bu tür mal ve hizmetler için genel tarifenin dışında daha yüksek oranlar uygulanması gibi negatif vergi harcamaları, klasik vergi harcamalarının tutarlarının azalması anlamına gelmektedir (Pedük, 2006).

1.3.2. Vergi Harcamasının Unsurları

Gerek teorik, gerekse yasal tanımlar incelendiğinde vergi harcamalarının bazı ortak özelliklerine rastlanır. Esasen bir kamu harcamasının vergi harcaması olabilmesini sağlayan bu özellikler, vergi harcamalarının unsurlarıdır (Başar, 2012: 55).

Vergi harcaması kavramı bir üst kavram olup muafiyetler, istisnalar, oran indirimleri, vergi ertelemeleri, vergi mahsupları, matrahtan indirimler, hesaplanan vergiden indirimler, vergi afları, uzlaşma, beyan dışı bırakılan unsurlar, hızlandırılmış amortisman uygulaması, terkin (silinme), vergi tatili, zararın ileri-geri taşınabilmesi, bazı harcamaların (ar-ge, istihdam, pazarlama vb.) vergiden düşülebilmesi, yatırım tutarının enflasyondan kaynaklanan değer kaybının önlenmesi için yeniden değerlemeye izin verilmesi, yıl içinde indirilemeyen harcamaların bir sonraki yıla aktarılabilmesi gibi çeşitli unsurları içerisinde barındırmaktadır (Kaplan, 2012).

Bu kavramlardan *vergi tatili*, gelir ve kurumlar vergisinin tamamen veya kısmen geçici bir süre tatil edilmesidir. Silinme anlamına gelen *terkinde* ise vergi alacağı kısmen ya da tamamen, hukuksal sonuçlarını da içerecek şekilde ortadan kalkmaktadır. Terkinin vergi harcaması niteliği kazanabilmesi için, ödenmesi gereken bir kamu alacağından belirli bir amaçla vazgeçilmiş ve bunun sonucunda bir gelir kaybı yaratılmış olmalıdır. Türk vergi sisteminde terkin VUK ve AATUHK'da düzenlenmiştir. Yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ile bunlara benzeyen afetler nedeniyle varlığının en az üçte birini yitiren gelir vergisi mükelleflerinden, afetin zarar verdiği gelir türüyle ilgili vergi borcu ve cezaları mükellefin başvurusu üzerine terkin edilebilmektedir (Balkayaakça, 2006).

1.3.3. Vergi Harcamalarının Amaçları ve Etkileri

Vergi harcamaları, esasen doğrudan bir harcama olmasa da kamu harcamaları ile benzer etkilere sahiptirler. Bu açıdan, vergi harcamaları, transfer harcamaları kapsamına girmektedir. Vergi harcamaları için, kamu görev ve hizmetlerinin görülmesinde alternatif finansman tekniği de denilebilir. Bu bakımdan bir vergi harcamasının makroekonomik ve mali etkileri, kamu harcamalarınıninkine benzerdir (Kaplan, 2012).

Vergi harcamalarının unsur ve amaçlarına baktığımızda, genel anlamda, kamu harcamaları ile örtüştüğü görülmektedir.

Vergi harcamaları kullanılmak suretiyle ekonomide korunmak ve geliştirilmek istenen alanları teşvik etmek (örneğin, yatırım indirimi uygulamaları), gelir ve servet dağılımını düzenlemek, sosyal güvenliği sağlamak, aileyi korumak, eğitimi, insan ve hayvan sağlığını korumak, geleneksel sanayiye devam ettirmek, dernek ve vakıfların kurulup gelişmesine yardım etmek, sporu geliştirmek gibi amaçlar gerçekleştirilmeye çalışılır (Kaplan, 2012).

Vergi harcamalarının en belirgin etkisi kamu gelirlerinde azalmadır. Vergi harcamaları eğer makul sayılabilecek ölçüleri aşıyorsa vergi sisteminde bozulmalara yol açabilecektir. Vergi adaletine yaklaşmak için muafiyet, istisna ve indirimlerin şart olduğu savunulmaktadır (Kaplan, 2012).

1.3.4. Vergi Harcamaları İçinde Yer Alan İstisnanın Tanımlanması

İstisna, kurumun elde ettiği kazancın taşıdığı özellikler nedeniyle kısmen veya tamamen, şarta bağlı veya olmayarak, geçici veya sürekli şekilde vergi dışında bırakılması halidir (Şenyüz, 2005: 365).

İstisnalar, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Kurumların çifte vergileme olasılığı karşısında korunması, otofinansman imkânlarının yaratılması ve kullanılması, yeni faaliyet alanlarında ortaya çıkan bazı

girişimlerin korunması, sosyal ve kültürel amaçlı bağış ve yardımların özendirilmesi gibi çeşitli amaçlarla istisna düzenlemelerine yer verilmiştir (Akdoğan, 2008: 378).

Vergi harcamaları içinde yer alan istisna, konuyu vergi dışı bıraktığı için objektif bir kavram, muafiyet ise mükellefi vergi dışı bıraktığı için subjektif bir kavramdır. Başka bir deyişle, muafiyette mükelleflerin subjektif durumları, istisnada ise vergi konularının objektif durumları göz önüne alınmaktadır. Aslında konuyu vergi dışı bırakan istisna ile mükellefi vergi dışı bırakan muafiyet genel bir kuralın istisnası niteliğindedir (Kurbetçi, 2010: 40).

İKİNCİ BÖLÜM

2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA VE DİĞER KANUNLARDA YER ALAN İSTİSNALAR VE İÇERİKLERİ

2.1. 5520 sayılı kurumlar vergisi kanununda yer alan istisnalar

İstisna, kurumun elde ettiği kazancın taşıdığı özellikler nedeniyle kısmen veya tamamen, şarta bağlı veya olmayarak, geçici veya sürekli şekilde vergi dışında bırakılması halidir (Şenyüz, 2005: 365).

5520 sayılı Kanun'da "İstisnalar" Kanun'un, "Mükellefiyet" başlıklı birinci kısımda yer alan "Muafiyet ve İstisnalar" başlıklı ikinci bölüm 5. maddede düzenlenmiştir. Madde temel olarak 3 fıkradan oluşmaktadır. Maddenin birinci fıkrasında kurumlar vergisinden istisna edilmiş kurum kazançları istisnaları 11 bent ve bu bentlere ilişkin alt bentler halinde düzenlenmiştir (Serin, 2006).

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinde yer alan istisna hükümleriyle, Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamına giren bazı kurum kazançları vergi dışında bırakılmıştır. Ayrıca, diğer bazı özel kanunlarda (Serbest Bölgeler Kanunu vb.) bulunan hükümler uyarınca, istisnadan yararlanan kurum kazançları da bulunmaktadır (Dikmen ve Apak, 2011).

Vergi uygulamaları açısından istisnanın ilgili bulunduğu yıl kazancıyla sınırlı olarak mahsup edilebilme olanağı vardır. Ancak buna karşılık kazancın kendisi vergiden bağışık bulunuyorsa, bu takdirde ilgili yıl kazancının yeterli olmaması halinde indirim konusu yapılamayan istisna ertesi yıla taşınabilmektedir (Kurbetçi, 2010: 41).

Kurumlar vergisi matrahından indirilebilecek olan istisnalar; sadece kurum kazancının bulunması halinde indirilebilir istisnalar ve kurum kazancının yeterli olmaması

veya zarar söz konusu olması durumunda da indirilebilecek istisnalar olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır.

Sadece kurum kazancının yeterli olması durumunda indirilecek olan istisnalar ve indirimler aşağıdaki gibidir:

- Risturn istisnası (KVK Mad. 5/1-i),
- Yatırım indirimi istisnası (GVK Geçici Mad. 69).

Bu istisnalar, sadece kurum kazancının yeterli olması durumunda uygulanabilir (Yıldırım, 2007).

Kooperatiflerin ancak karlı buldukları durumda risturn hesaplaması söz konusu olabileceğinden zarar halinde risturn istisnası uygulanamaz (Yıldırım, 2007).

Yatırım harcamalarının bir oranı olarak hesaplanan yatırım indirimi istisnasında ise durum farklıdır. Kanundaki özel hüküm sebebiyle yararlanılamayan yatırım indirimi istisnası zarar teşekkül ettirmek suretiyle geçmiş yıl zararı olarak değil, ileride uygulanabilir yatırım indirimi olarak ertesi yıllara devredilebilecektir (Yıldırım, 2007).

Vergi istisnasının, ilgili bulunduğu yıl kazancıyla sınırlı olarak mahsup edilebilmesi esastır. Ancak, kazancın kendisine istisna tanınması halinde yararlanılamayan istisna ertesi yıllara devredilebilecektir. Bu nedenle aşağıda sayılan istisnalar, ilgili yıl kazancının yeterli olmaması halinde dolaylı olarak sonraki yıllarda indirilebilecektir. Şöyle ki; kurum kazancının yeterli olmaması ya da zarar söz konusu olması durumunda da, bu istisnalar indirilecek ve geçmiş yıl zararı olarak ertesi yıllara devredilebilecektir (Yıldırım, 2007).

Bu gruba giren kurumlar vergisi istisnaları, kazanç istisnaları olup, aşağıdaki gibidir:

- İştirak kazançları istisnası (KVK Md. 5/1-a),
- Yurt dışı iştirak kazançları istisnası (KVK Md. 5/1-b),

- Tam mükellef anonim şirketlerin yurt dışı iştirak hisseleri satış kazancı istisnası (KVK Md. 5/1-c),
- Emisyon primi kazancı istisnası (KVK Md. 5/1-ç),
- Türkiye'de kurulu fonlar ile yatırım ortaklıklarının kazançlarına ilişkin istisna (KVK Md. 5/1-d),
- Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnası (KVK Md. 5/1-e),
- Bankalara veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bankalara tanınan istisna (KVK Md. 5/1-f),
- Yurt dışı şube kazançları istisnası (KVK Md. 5/1-g),
- Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna (KVK Md. 5/1-h),
- Eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna (KVK Md. 5/1-ı),

Yapılan genel açıklamalardan sonra, şimdi sırasıyla hala yürürlükte olan istisnaların açıklamalarına yer verilecektir.

2.1.1. İştirak Kazançları İstisnası

2.1.1.1. Genel Açıklamalar

Ekonomik hayatta bir kurumun başka bir kuruma sermaye koymak süratiyle iştirak ederek, ortak sıfatına haiz olması sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Bu ilişki ortak sıfatına haiz kurumların portföyündeki hisse senetleri veya ortaklık payları ile ifade edilir. Böyle bir durumda biri sahip olduğu sermayesini başka bir kuruma koyan "iştirak eden (ana kurum)" diğeri başka bir kurumun sermayesini kabul eden "iştirak edilen (yavru kurum)" kurumlardan söz edilebilir. Bu ilişki içinde iştirak edilen yavru kurum önce kazancı elde edecek ve sonra bu kazancı iştirak eden ana kuruma aktaracaktır (Şenyüz, 2005: 366).

İştirak edilen kurum elde ettiği kazancı dağıtmadan önce üzerinden kurumlar vergisi ödeyecektir. Bir başka deyişle yavru kurumdan ana kuruma verilen kazanç esasen yavru kurumda kurumlar vergisine tabi tutulmuş kazançtır. Bu kazancın ayrıca bir defa

daha ana kurumun vergi matrahına girip vergilendirilmesi, daha önceden iştirak edilen yavru kurum tarafından vergisi ödenen kazancın bir defa daha iştirak eden ana kurum tarafından vergilendirilmesinden başka bir şey olmaz. Aynı kazancın iki ayrı kurumda vergilendirilmesi ise mükerrer vergileme demektir. Her ne şekilde olursa olsun vergilemede mükerrerliğin yeri yoktur. Mükerrer vergilendirmeyi ortadan kaldırmak için ihdas edilen “iştirak kazançları istisnası” yavru kurumda vergilendirilen kazancın ana bir kurumda ikinci defa vergilendirilmesini önlemek amacıyla getirilmiştir (Şenyüz, 2005: 366).

2.1.1.2. İştirak Kazançları İstisnasının İçeriği

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5’inci maddesinin 1’inci fıkrasının (a) bendinde iştirak kazançları istisnası düzenlenmiştir. İlgili bent hükmü uyarınca; “Kurumların;

- Tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar (Fonların katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç),
- Tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları.”

kurumlar vergisinden müstesnadır (Yıldırım, 2007).

Yukarıda belirtilen madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, bu düzenleme, yalnızca tam mükellefiyete tabi kurumların sermayelerine iştirak edilmesi suretiyle kurumlarca elde edilen kâr paylarını kapsamaktadır. Buna göre, iştirak edilen kurumun tam mükellefiyete tabi olması gerekmektedir. Dolayısıyla dar mükellefiyete tabi bulunan (kanuni ve iş merkezi Türkiye dışında bulunan) bir kurumun sermayesi veya kârına katılınması sonucu elde edilen kar paylarının iştirak kazancı istisnasından yararlanması mümkün değildir (Dikmen ve Apak, 2011).

Dolayısıyla bir dar mükellef kurumdan, bir başka ifadeyle kanuni veya iş merkezi Türkiye dışında bulunan bir kurumdan kar payı alan kurumlar bu bentte düzenlenen iştirak kazançları istisnasından yararlanamayacaktır (Yıldırım, 2007).

Diğer yandan bu istisnanın uygulanabilmesi açısından, iştirak eden kurumun tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Bir başka deyişle iştirak eden kurum, tam mükellef bir kurum olabileceği gibi dar mükellef bir kurum da olabilir. Buna göre dar mükellefiyete tabi bir kurumun, tam mükellef kurumdan elde etmiş olduğu kar payları da iştirak kazancı istisnasından yararlanır (Dikmen ve Apak, 2011).

Ayrıca, iştirak kazançları istisnası uygulaması açısından, kurumlar vergisi mükelleflerinin iştirak ettikleri tam mükellef kuruma hangi oranda iştirak ettiklerinin bir önemi bulunmamaktadır. İştirak oranına bakılmaksızın tam mükellef kurumlardan elde edilen kâr paylarının tamamı kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Ayrıca, kâr payını elde eden kurumun tam mükellef kuruma belli bir süre iştirak etme şartı da aranılmamaktadır (Dikmen ve Apak, 2011).

Kanun metninde belirtildiği üzere, yatırım fonları katılma belgeleri ve yatırım ortaklıkları hisse senetlerinden elde edilen kar payları iştirak kazancı sayılmakla birlikte istisna dışında tutulmuştur (Yıldırım, 2007). Buna göre, fonlar ile yatırım ortaklıklarının türü ve niteliğine bakılmaksızın, katılma belgeleri ile hisse senetlerinden elde edilen kâr payları iştirak kazancı istisnasından yararlanamayacaktır.

İştirak kazançları, vergilemede mükerrerliğin önlenmesi amacıyla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. İstisnaya konu kazanç esas itibarıyla kazancın elde edildiği ilk kuruluşta kurumlar vergisine tabi tutulduğundan, kar dağıtım yoluyla intikali sağlanan diğer kurumlarda mükerrer vergilendirmenin önüne geçilmek istenmiştir.

İstisna uygulaması yönünden, tam mükellef kurumun iştirak oranının veya iştirakin elde tutulma süresinin bir önemi olmadığı gibi, dağıtılan kar paylarının da vergiye tabi tutulmuş veya istisna edilmiş olup olmamasının da bir önemi bulunmamaktadır (Yıldırım, 2007).

Tam mükellefiyete tabi bir kurumun elde ettiği kurum kazancının kurumlar vergisine tabi olduğu ve bu kazançlar üzerinden kurumlar vergisi ödeneceği açıktır. Söz konusu maddeye ilişkin yasa gerekçesinde de açıkça vurgulandığı üzere, iştirak kazançları

istisnasının amacı, son aşamada tam mükellef kurumlara intikal edecek ve onların bünyesinde kurumlar vergisine tabi olacak kurum kazancının, daha önce birden fazla kurum bünyesinde vergilendirilmesini önlemektir. Aksi takdirde vergi ödendikten sonra kalan kurum kazancının, bir başka kuruma dağıtılması halinde söz konusu kazanç üzerinden yine kurumlar vergisi alınması, aynı kazancın mükerrer olarak vergilendirilmesine yol açacaktır (Dikmen ve Apak, 2011).

Ancak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1 Seri Nolu Genel Tebliği'nde : *“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”*. Açıklamasına yer verilmiştir (Dikmen ve Apak, 2011).

2.1.2. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası

2.1.2.1. Genel Açıklamalar

Bilindiği üzere, küreselleşme ile birlikte, ülkeler arasındaki sermaye ve yatırım hareketleri sürekli bir artış göstermiş ve günümüzde inanılmaz boyutlara ulaşmıştır. İşletmelerin dünyanın farklı ülkelerinde yatırıma girişmelerini etkileyen faktörlerin başında, işletmeler için sadece kurulu ülkenin değil bütün dünya ülkelerinin bir pazar haline gelmesi, rekabette üstünlük sağlama, maliyet düşürme çabası ve burada sayılamayan daha birçok ekonomik, finans ve vergisel nedenler gelmektedir (Ateş, 2008a).

Giderek küreselleşen ve birbirine entegre olan dünya ekonomilerinde belki de küresel piyasalarla en çok entegre olmuş ekonomilerden biri de Türkiye ekonomisidir. Türk firmaları da özellikle son zamanlarda yurtdışına açılmaya, yurtdışında yatırımlar yapmaya ve yurtdışındaki firmalara ortak olmaya başlamışlardır (Orhan, 2007).

Sermaye ve yatırımların bütün küreye yayılmasıyla birlikte, ülke vergi idareleri ulusal sınırı aşan iktisadi faaliyette bulunan işletmelerinin dünya çapında elde ettikleri

kazançlarından adil bir vergi payı almak için ülke vergi mevzuatlarında sürekli bir şekilde değişikliklere gitmektedirler (Ateş, 2008a).

Ülkelerin çoğu, kendi kanunlarına göre kurulan kurumların dünya çapında elde ettikleri gelirleri vatandaşlık bağı gereği vergileme yoluna gitmektedir. Ancak, ülkeler aynı zamanda diğer bir ülkenin kanunlarına göre kurulmuş kurumların kendi ülkelerinde faaliyetlerinden elde ettikleri gelirleri de vergileme yoluna gitmektedirler. Bu durum, aynı faaliyet üzerinde iki ülkenin ayrı ayrı vergi alması sonucunu doğurmaktadır. Ülkeler, uluslararası ticaretin artmasına engel olmamak ve diğer yandan sözü edilen mükellef kurumlar üzerinde haksız mükerrer vergi alınmasını önlemek için çift veya çok taraflı vergi anlaşmaları yapmakta ve diğer ülkede ödenen verginin ana ülkede ortaya çıkacak vergiden mahsup edilmesine imkân tanımaktadırlar (Ateş, 2008b).

Temelde, her vergi idaresi, kendi ülke vatandaşlarının ülke içinde ve dışındaki bütün iktisadi faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden (Tam Mükellefiyet), yabancı ülke vatandaşlarının ise, ancak kendi ülke sınırları içinde elde ettikleri kazançları üzerinden (Dar Mükellefiyet) vergilemektedir. Vergi idarelerinin bu vergileme şekli, uluslararası yatırım yapan ve faaliyette bulunan mükellefler üzerinde ağır bir vergi yükü oluşturacağı ortadır (Ateş, 2008a).

İki ülke vergi idaresinin aynı yatırım veya faaliyetten elde edilen kazanç üzerinden ayrı ayrı vergilemeye gitmeleri, ortaya yatırımın gayesine aykırı, küreselleşmeyi engelleyen, dünya ticaret hacmini küçülten ve dahası yatırımı yapan mükellef üzerinde haksız ve adil olmayan bir mükerrer vergilemeye yol açacaktır.

Ülke vergi idarelerinin, kendi vatandaşlarını çifte vergilemeden korumak için, iç hukuklarında yaptıkları temel düzenlemeler ise; kendi vatandaşının yabancı bir ülkedeki faaliyetinden elde ettiği kazancın doğrudan vergi matrahından düşülmesine (Yurt Dışı Kazanç İstisnası) olanak vermek veya anılan yabancı ülkedeki faaliyet üzerinden yabancı ülke vergi idaresinin almış olduğu verginin doğrudan vergiden düşülmesine (Vergi Mahsubu) imkan tanımaktır (Ateş, 2008a).

Çalışmanın da konusunu teşkil ettiği için burada sadece yurt dışı iştirak kazançları istisnası üzerinde durulacaktır.

2.1.2.2. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnasının İçeriği

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde kurumların, gerek dar mükellef kurumlardan ve gerekse Türkiye'de işyeri ve daimi temsilci bulundurmeyen anonim ve limited şirketlerden elde ettikleri iştirak kazançları, aşağıdaki şartların sağlanması durumunda kurumlar vergisinden istisna edilmiştir (Çetin, 2006).

- İştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olması,
- Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması (Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır.),
- Yurt dışı iştirak kazancının kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması; iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi.

Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında

faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için bu bentte belirtilen şartlar aranmaz (Serin, 2006).

Bu bent uyarınca vergi yükü, kanunî veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabılır kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir (Çetin, 2006).

2.1.2.3. İstisnadan Yararlanmanın Şartları

Öngörülen ilk şart, iştirak edilen şirketin kanuni ve iş merkezinin Türkiye’de bulunmamasıdır. Ancak bu halde belirtilen istisna hükmü geçerlidir (Tokat, 2011).

İstisnadan yararlanabilmenin diğer bir şartı işletmelerin hukuki yapısı ile ilgilidir. Diğer deyişle, iştirak edilen kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde bir kurum olması gerekmektedir. Bu çerçevede, kurum olarak nitelendirilmekle birlikte anonim şirket veya limited şirket niteliğinde olmayan kurumlardan elde edilecek iştirak kazançları bu istisnadan yararlanamayacaktır (Ufuk, 2011).

İştirak payını elinde tutan kurumun, iştirak kazancını elde ettiği tarih itibarıyla yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10’una sahip olması gerekmektedir. Bu oranın, kazancın elde edildiği tarihten itibaren geriye doğru kesintisiz olarak bir yıl süreyle devam ettirilmiş olması da şarttır (Ufuk, 2008).

İştirak payını elinde tutan kurumun yurtdışı iştirak paylarını, iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla en az bir yıl süreyle ve kesintisiz olarak elde tutması gerekmektedir. Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurtdışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için bir yıllık elde tutulma süresinin tespitinde, sahip olunan eski iştirak paylarının elde edildiği tarih esas alınacaktır (Ufuk, 2011).

Koşullardan bir diğeri ise yabancı ülkedeki vergi oranıdır. İştirak kazançlarının, kâr payı dağıtımına konu olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere doğduğu ülke kanunları uyarınca en az yüzde 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir yükü taşınması gerekmektedir. Yüzde 15 oranı nominal bir oranı değil, efektif bir oranı temsil etmektedir. Yani, vergi yükü yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere, toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen dağıtılabılır brüt kurum kazancına (tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi dahil) oranlanması suretiyle bulunacaktır (Ufuk, 2008).

İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir. Bu hüküm uyarınca, elde edilen iştirak kazancının belirtilen tarihe kadar transfer edilmeyen kısmı istisnadan yararlanamayacaktır (Ufuk, 2011).

Yurt dışı iştirak kazancı istisnasından yararlanılabilmesi için yukarıda yer alan koşulların birlikte gerçekleştirilmesi şarttır. Bu anlamda, koşullardan herhangi birinin olmadığı durumda, diğer bütün koşullar sağlansa bile elde edilen kazanç istisnadan yararlanamayacaktır. Bunun tek istisnası, yurt dışındaki inşaat işlerinin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumdur. Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulması zorunlu ise söz konusu şirkete iştirak edilmesinden elde edilen kazançlara, herhangi bir şart aranmaksızın istisna uygulanacaktır (Ufuk, 2008).

İnşaat işlerini de kapsayan yurt dışı kazançlardan elde edilen, iştirak kazancına ilişkin genel istisna prensibi böyle olmakla birlikte, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-h maddesinde, yurt dışı inşaat kazançlarıyla ilgili özel bir istisna hükmüne yer verilmiştir.

Anılan hükme göre; yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu hükme göre, istisnadan

yararlanılabilmesi için aranan tek şart, bu kazançların Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilmesinden ibarettir. Ancak, istisnadan yararlanmak için kazancın Türkiye'ye getirilme şartı aranmamaktadır (Ufuk, 2011).

2.1.3. Yurt Dışı İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası

2.1.3.1. Genel Açıklamalar

Yurt dışı iştirak satış kazancı istisnası, 5520 Sayılı Kanun ile vergi sistemimize getirilen yeni bir düzenlemedir. Bu düzenleme ile uluslararası yatırım şirketi mahiyetindeki kurumların yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançları ile değer artış kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Yani söz konusu istisna, uluslararası yatırım yapan sermayenin Türkiye'yi seçmesine yardım eden bir teşvik niteliğindedir (Kurbetçi, 2010: 55).

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-c maddesi ile kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit¹ varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası, tam mükellef olmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin, en az 2 tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir (Yıldırım, 2007).

Bir firmanın nakit kaynaklar dışında kalan diğer varlığının en az yüzde 75'ini yurt dışı iştirak edinmekte kullanması, neredeyse bu şirketin bir tür yatırım şirketi, holding şirket ya da portföy işletmecisi durumda olması anlamına gelmektedir. Zira, nakit varlıklar dışında kalan varlıkların % 75'inin yurt dışında iştiraklerden oluşması normal bir firmada var olan bir durum değildir (Tokmakkaya, 2007).

Öte yandan genel olarak kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışı iştiraklerinden elde etmiş oldukları iştirak kazançları ile yurt dışı faaliyet kazançlarının kurumlar

¹ Nakit ve benzeri varlıklar olarak şirketin kasasında veya bankada bulunan nakit varlıklar, şirket tarafından alınan çekler, altın, devlet tahvili, hazine bonosu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya Borsa İstanbul (BİST)'da işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonoların anlaşılması gerekmektedir.

vergisinden istisna olabilmesi için söz konusu bu kazançların Türkiye'ye transfer edilmesi şart iken yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için söz konusu bu kazançların Türkiye'ye transfer edilmesine gerek bulunmamaktadır (Tekin, 2007).

2.1.3.2. Yurt Dışı İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasının İçeriği

Madde metninden anlaşıldığı üzere, bu istisnadan sadece tam mükellef, bir başka anlatımla, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de yer alan anonim şirketler yararlanabilecektir (Çavuş, 2008).

İştirak edilen şirket, anonim veya limited şirket niteliğinde bir şirket olmalıdır. Bu nitelikte olmayan şirketlere iştirak edilmesi halinde elde edilen kazançlar bu kapsamda değerlendirilemeyecektir.

Kanun pek çok istisnanın aksine, bu istisnayı dar mükellefler için öngörmemiştir. Dar mükellef statüsünde bulunan bir şirketin, diğer koşulları sağlarsa da Türkiye'de bulunan şubesi bu istisnadan yararlanamayacaktır. Ancak Türkiye'nin imzaladığı pek çok Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nda, "taraf devletlerin kendi ülkelerinde mukim şirketlere tanıdığı avantajlardan diğer taraf ülkenin mukimi mükellefleri de yararlandıracağı" şeklinde yer alan hükümler dolayısıyla, bu anlaşmaların diğer tarafının mukimi dar mükellefler de, bu istisna hükmünden, vergi anlaşmalarına istinaden yararlanacaklardır (Doğrusöz, 2007).

İstisnadan yararlanmanın diğer koşulu ise, istisnadan yararlanacak tam mükellef kurumun anonim şirket statüsünde olması gereğidir. Dolayısıyla 5520 sayılı Kanun'un 1. maddesinde sayılan kurumlar vergisi mükelleflerinden, anonim şirket şeklinde olanların dışında kalan diğer mükelleflerin bu istisnadan yararlanma olanağı yoktur (Doğrusöz, 2007).

İstisnadan yararlanacak kurumun, kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan (dar mükellef statüsünde olan) anonim

veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştirak eden anonim şirketler anılan istisna uygulamasından yararlanabileceklerdir (Tekin, 2007). Burada sözü geçen “en az bir yıllık süre”, bir takvim yılı değildir. Dolayısıyla geçmişe doğru iki yılın aynı tarihleri arasındaki sürenin dikkate alınması gerekmektedir.

Dolayısıyla tam mükellefiyeti haiz anonim şirketlerin tamamının yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlamış oldukları kazançların anılan istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Öte yandan anılan istisna uygulaması açısından elden çıkarılan iştirak hisselerinin en az iki tam yıl (730 gün) süreyle aktifte kayıtlı olması gerekmektedir. Aksi takdirde iki tam yıl süreyle aktifte kayıtlı olmayan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların, diğer şartların mevcut olması durumunda dahi istisna uygulamasından yararlanması mümkün değildir (Tekin, 2007).

Burada, istisna kazancın sermayeye eklenmesi ya da özel bir fonda tutulması gibi bir şart aranmamaktadır.

Yine aynı şekilde, satıştan doğan kazancın sadece belli bir oranı değil, tamamı istisna kapsamındadır. Yani belli bir oran sınırlaması yoktur.

2.1.4. Emisyon Primi Kazancı İstisnası

2.1.4.1. Genel Açıklamalar

Emisyon primi, “Anonim veya sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin ilk kuruluşunda veya daha sonraki sermaye artışlarında ihraç edecekleri hisse senetlerinin nominal değerinin üstünde bir bedelle ihraç edilmeleri halinde, ihraç bedeli ile nominal değeri arasındaki fark” şeklinde tanımlanabileceği gibi “Anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin, bu payların itibari değerini aşması halinde, ihraç edilen pay bedelleri toplamı ile payların itibari değerlerinin toplamı arasındaki olumlu farktır.” Şeklinde de tanımlanabilir (Kurbetçi, 2010: 56).

Hisse senetleri satış fiyatının itibari değerin üzerinde olması hisse senedi ihraç eden şirketin öz varlıklarına bağlıdır. Şirketin öz sermayesinin büyüklüğü, yönetim tarzı, faaliyet gösterdiği sektör, bu sektörün ülke ve dünya ekonomisindeki konumu, kullanılan teknoloji gibi unsurlar hisse senetlerinin primli satılmasını sağlayan faktörlerdir. Dolayısıyla şirketin hisse senedinin değeri ile şirketin büyüklüğü ve ekonomik değeri doğru orantılıdır (Çetin, 2011).

Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın 286. maddesine göre itibari kıymetlerinden yüksek bir bedel ile hisse çıkarılması ana sözleşmede bu hususta bir hüküm bulunmasına veya bunun genel kurulca kararlaştırılmasına bağlıdır. Sermaye artırımlarında rüçhan haklarını kullanmayan ortaklara ait hisselerin, bu hisseleri talep eden yeni veya mevcut ortaklara nominal bedelinin üzerinde bedelle tahsisi sonucu ele geçen ve nominal bedeli aşan paralar da emisyon primi niteliğindedir (Maç, 2002).

Buna mukabil bir anonim şirketin, kendine ait hisse senetlerini bedel mukabilinde, alacağına karşılık ya da ivazsız olarak TTK'nun 329. maddesi kapsamında ele geçirmesi ve bu senetleri maliyet bedelinin üzerinde bir bedelle satması sonucu oluşan kazançlar ise, emisyon primi niteliğinde olmayıp bu kazançlar, alelade bir mal alım-satımından kaynaklanan kazançlar gibi vergilenir (Maç, 2002).

Emisyon primlerinin kurumlar vergisinin konusuna girip girmediği uzun süre tartışılmış ve Mülga 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, emisyon primleri kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmek suretiyle yer almıştır. Daha sonra bu düzenleme, 5520 sayılı Kanun'un 5/1-ç maddesi ile aynen korunmuştur (Kurbetçi, 2010: 56).

2.1.4.2. Emisyon Primi Kazancı İstisnasının İçeriği

Emisyon primi istisnası 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1-ç bendinde açıklanmıştır. Anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların, itibari değerin üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde oluşan kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesidir. Anonim şirketlerin itibari değerin üzerinde bir bedelle hisse senetlerini satabilmeleri için ya bu

hususla ana sözleşmede bir hüküm bulunmalı ya da genel kurul tarafından karar alınması gerekmektedir. Bu şartların gerçekleşmesi halinde ortaya çıkan kar ve elde edilen kazanç kurumlar vergisinden müstesnadır (Çetin, 2011).

Anonim şirketlerin genellikle genel kurul kararıyla çıkarmış oldukları payların itibari değerin üzerindeki bedelle satılması sonucu ortaya çıkan bu kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu kazançların kurumlar vergisinden müstesna olmaları kurum kazancına ilave edilmeyeceği ve kurum kazancının bir unsuru olmadığı anlamına gelmemektedir. Çünkü bu kazançlar kurum kazancına ilave edilmezse kurumlar vergisi matrahı eksik hesaplanmış olacaktır. Bu nedenle emisyon primlerinin, bir taraftan ticari bilanço kârına eklenmesi suretiyle mali kara ulaşılması, diğer taraftan da istisnalar arasında gösterilerek kurumlar vergisi matrahından düşülmesi gerekir (Çetin, 2011).

Söz konusu istisna, anonim şirketlerin kendi paylarının ihraçlarına ilişkin olup, portföylerinde bulunan başka şirketlere ait hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançları kapsamamaktadır (Yıldırım, 2007).

Bir anonim şirketin, kendisine ait hisse senetlerini bedel mukabilinde, alacağına karşılık yada ivazsız olarak TTK'nun 329². maddesi kapsamında ele geçirmesi ve bu senetleri maliyet bedelinin üzerinde bir bedelle satması sonucu oluşan kazançlar ise, emisyon primi niteliğinde olmayıp bu kazançlar, alelade bir mal alım satımından kaynaklanan kazançlar gibi vergilenir (Kurbetçi, 2010: 58).

² TTK Madde 329 - Şirket, kendi hisse senetlerini temellük edemeyeceği gibi rehin olarak da kabul edemez. Bu senetlerin temellükü veya rehin alınması neticesini doğuran akitler hükümsüzdür. Şu kadar ki; aşağıda gösterilen akitler bu hükümden müstesnadır :

1. Hisse senetleri şirketin sermayesinin azaltılmasına dair bir karara dayanılarak devralınmışsa;
2. Hisse senetleri şirketin kurulması veya esas sermayesinin çoğaltılması dolayısıyla vâki olan iştirak taahhüdünden başka bir sebepten doğan şirket alacaklarının ödenmesi maksadıyla devralınmışsa;
3. Hisse senetleri bir mamelekin veya işletmenin borç ve alacaklarıyla beraber temellük edilmesi neticesinde şirkete geçmişse;
4. Hisse senetlerinin devir veya rehin alınması keyfiyeti esas mukaveleye göre şirket konusuna giren muamelelerden ise;
5. Hisse senetleri idare meclisi âzaları, müdürler ve memurlar tarafından kendilerine bu sıfatla düşen mükellefiyetlere karşı rehin olarak yatırılmış ise;
6. Temellük ivazsız ise devralınan hisse senetleri, 1 numaralı bentte yazılı halde derhal imha edilir ve bu hususta tutulan zabıt ticaret siciline verilir. Diğer hallerde bu senetler ilk fırsatta tekrar elden çıkarılır. Bu muameleler yıllık raporda gösterilir. Şirketçe devralınan payların umumi heyette temsili caiz değildir.

2.1.5. Fon ve Yatırım Ortaklığı Kazançları İstisnası

2.1.5.1. Genel Açıklamalar

Yatırım ortaklıklarına ilişkin esaslar Seri:VI No:4 sayılı Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği ile düzenlenmiştir.

Yatırım ortaklıkları; sermaye piyasası araçları ile ulusal ve uluslararası borsalarda veya borsa dışı organize piyasalarda işlem gören altın ve diğer kıymetli madenler portföyü işletmek üzere anonim ortaklık şeklinde ve kayıtlı sermaye esasına göre kurulan sermaye piyasası kurumlarıdır.

Yatırım ortaklıkları, hisse senetlerini satın aldıkları ortaklıkların herhangi bir şekilde sermayesine ve yönetimlerine hakim olmak amacı güdemezler.

Esas sözleşmelerinde asgari sınırları belirtilmek kaydıyla, portföy değerinin en az %25'ini devamlı olarak özelleştirme kapsamına alınmış KİT'ler dahil Türkiye'de kurulmuş ortaklıkların hisse senetlerine yatırmış yatırım ortaklıkları, *A tipi ortaklık* olarak adlandırılır. Yatırım ortaklıklarının işlevleri şunlardır:

- Ortaklık portföyünü oluşturmak, yönetmek ve gerektiğinde portföyde değişiklikler yapmak,
- Portföy çeşitlendirmesiyle yatırım riskini, faaliyet alanlarına ve ortaklıkların durumlarına göre en aza indirecek biçimde dağıtmak,
- Menkul kıymetlere, mali piyasa ve kurumlara, ortaklıklara ilişkin gelişmeleri sürekli izlemek ve portföy yönetimiyle ilgili olarak gerekli önlemleri almak,
- Portföyün değerini korumaya ve artırmaya yönelik araştırmalar yapmaktır.
- Yatırım ortaklıklarının yapamayacakları bir takım işler vardır. Bunlar;
- Ödünç para verme işleriyle uğraşamazlar,
- Bankalar Kanunu'nda tanımlandığı üzere mevduat toplayamazlar ve mevduat toplama sonucu verebilecek iş ve işlemler yapamazlar,
- Ticari, sınai ve zirai faaliyetlerde bulunamazlar,

- Aracılık faaliyetinde bulunamazlar.

Yatırım fonlarına ilişkin esaslar Seri:VII No.10 sayılı Sermaye Piyasası Kurulu tebliği ile düzenlenmiştir.

Yatırım Fonları; kanun hükümleri uyarınca halktan katılma belgeleri karşılığında toplanan paralarla, belge sahipleri hesabına, riskin dağıtılması ilkesi ve inanca mülkiyet esaslarına göre, aşağıda belirtilen varlıklardan oluşan portföyü işletmek amacıyla kurulan mal varlığıdır.

- Özelleştirme kapsamına alınanlar dahil Türkiye’de kurulan ortaklıklara ait hisse senetleri, özel ve kamu borçlanma senetleri,
- Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkındaki 32 sayılı Karar hükümleri çerçevesinde alım satımı yapılabilen, yabancı özel ve kamu borçlanma senetleri ve hisse senetleri,
- Ulusal ve uluslararası borsalarda işlem gören altın ve diğer kıymetli madenler ile bu madenlere dayalı olarak ihraç edilmiş ve borsalarda işlem gören sermaye piyasası araçları,
- Kurul’ca uygun görülen diğer sermaye piyasası araçları, repo, ters repo, future, opsiyon ve forward sözleşmeleri,
- Nakit değerlendirmek üzere yapılan İMKB Takas ve Saklama Bankası A.Ş. nezdindeki borsa para piyasası işlemleri.

Yatırım fonları halktan topladıkları paralar karşılığı, hisse senedi, tahvil/bono, özel sektör borçlanma araçları, ters repo gibi sermaye piyasası araçlarından ve altın ile diğer kıymetli madenlerden oluşan portföyleri yönetirler. Her bir yatırımcı, fonun sahip olduğu portföyün bir kısmını temsil eden katılma payını satın alarak fona katılım sağlar.

Tasarruf sahipleri, şirketlerden, aracı kuruluşlardan veya menkul kıymet borsalarından hisse senedi ve tahvil almak suretiyle tasarruflarını değerlendirebilirler. Ancak menkul kıymetlere yatırım yapmak bilgi ve uzmanlık gerektirmektedir. Ayrıca bireysel birikimler genelde yeterli büyüklüğe ulaşamadıklarından, bunlarla oluşturulan portföyler de gerekli risk dağılımları yapılamayabilmektedir. Bu risk anapara açısından

olabileceği gibi portföyün getirisi açısından da önemli olabilir. Bu nedenle sermaye piyasasında kollektif yatırım kuruluşları olarak adlandırılan yatırım fonları oluşturulmuştur.

2.1.5.2. Fon ve Yatırım Ortaklığı Kazançları İstisnasının İçeriği

Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-d maddesi ile Türkiye'de kurulmuş olan;

- Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
- Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları,

kurumlar vergisinden istisna edilmiştir (Aksoyoğlu, 2010).

Diğer taraftan bu istisna, anılan fon ve ortaklıkların söz konusu kazançları üzerinden kesinti yoluyla vergi alınmasına engel teşkil etmemektedir. Zira KVK'nın 15/3'üncü maddesinde, emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, kanunun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı kazançlardan, dağıtılsın veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde % 15 oranında vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır (Yıldırım, 2007).

Keza anılan istisna hükmü, söz konusu fon ve ortaklıkların istisna kapsamındaki kazançlarının elde edilmesi sırasında ödemeyi yapanlarca gerçekleştirilmesi gereken vergi kesintilerine de engel değildir. Ancak anılan fon ve ortaklıklar, bu şekilde kendilerinden kesinti yoluyla alınmış olan vergileri, bu kazançlar için kendi bünyelerinde yapmaları gereken vergi kesintisine mahsup edebilmektedirler (KVK Md. 34/8).

Menkul kıymet yatırım ortaklık ve fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarına ilişkin istisna uygulaması açısından, portföy içeriğinin bir önemi bulunmamaktadır. Ancak KVK'nın 15'inci maddesi ile Bakanlar Kurulu'na anılan madde uyarınca, kurum bünyesinde yapılacak olan vergi kesintisi oranlarını portföy içeriğine göre farklılaştırma yetkisi tanınmıştır (Yıldırım, 2007).

Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföyünde, döviz veya dövize endeksli kıymetlerin bulunması istisnanın uygulanmasına engel olmayacaktır.

1 No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğ taslağında, portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları ile ilgili olarak şu ilave açıklamalara yer verilmiştir (Yıldırım, 2007):

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinin (2) numaralı alt bendi ile Türkiye'de kurulan ve portföyü de Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Türkiye'de kurulan ve portföyü de Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarının belirlenmesinde, kazancı elde eden fon ve ortaklıkların portföy yapısına bakılacaktır. Fon portföyünün en az %51'ini devamlı olarak; Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ile altına dayalı sermaye piyasası araçlarına yatırmış fon ve ortaklıklar "**Altın fonu veya ortaklığı**", Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve diğer kıymetli madenler ile bu madenlere dayalı sermaye piyasası araçlarına yatırmış fon ve ortaklıklar ise "**Kıymetli madenler fonu veya ortaklığı**" olarak kabul edilecektir. Söz konusu fonların veya ortaklıkların istisnadan yararlanabilmesi için portföyü oluşturan altın, kıymetli madenler ile bu madenlere dayalı sermaye piyasası araçlarının Türkiye'de kurulu borsalarda işlem görmesi gerekmektedir (Akyol, 2007).

İstisna, Türkiye'de kurulu yatırım fon ve ortaklıklarına tanınmıştır. Yani, tam mükellef statüsündeki yatırım fon ve ortaklıkları bu istisnadan yararlanabilecek; dar

mükellef statüsündeki fon ve ortaklıklar ise normal dar mükellef kurum gibi vergilendirilecektir (Kurbetçi, 2010: 61).

İstisnadan yararlanılabilmesi için, ilgili fon ve ortaklıkların, Sermaye Piyasası Kanunu'nda yer alan genel ve özel şartlara göre kurulmuş olması gerekmektedir. İleride şartların sağlanmasına bağlı olarak kurulmasına izin verilen fon ve ortaklıklar, kuruluş tarihinden itibaren istisnadan yararlanabileceklerdir. Örneğin, gayrimenkul yatırım ortaklıkları, farklı süreler içinde hisse senetlerinin %49'unu halka arz etmek zorundadırlar. Bir gayrimenkul yatırım ortaklığı, diğer şartlarla birlikte bu şartı sağladığı takdirde, kuruluşundan itibaren istisnadan yararlanacaktır. Buna karşılık daha sonra halka açıklık oranı %49'un altına düşmesi halinde, istisnadan yararlanma hakkı kaybedilir. Bu takdirde hakkın kaybedildiği tarihten itibaren istisna hakkı son bulur (Sağlam, 2007).

GVK'nın geçici 67. maddesinde yapılan özel düzenleme ile, SPK'ya göre Türkiye'de kurulu olan fon ve ortaklıklarının kazançları; KVK hükümlerine göre değil, GVK'nın geçici 67. maddesi hükmüne göre stopaja tabi tutulacaktır.

KVK'nın 15. maddesi, GVK'nun 94/6 ve GVK'nun Geçici 67/8. maddelerine göre yapılacak olan stopaj oranları aşağıdaki gibidir:

- KVK'nın 15/3. maddesine göre; altın ve kıymetli madene dayalı yatırım fon ve ortaklıkları %15 oranında stopaja tabidir.
- KVK'nın 15/3. maddesine göre; emeklilik yatırım fon kazançları istisna kapsamındadır.
- KVK'nın 15/3. maddesine göre; gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıklarının kazançları % 0 oranında stopaja tabidir.
- KVK'nın 15/3. maddesine göre; girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıklarının kazançları %0 oranında stopaja tabidir.
- GVK'nın Geçici 67/8. maddesine göre; sermaye piyasası kanunlarına göre kurulan menkul kıymet yatırım fonları (borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları dahil) ile menkul kıymet yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliği kazançları,

- Borsa yatırım fonları ile konut finansmanı fonları ve varlık finansman fonları için %0 oranında stopaja tabidir.
- Bunların dışında kalanlar için %0 oranında stopaja tabidir.

2.1.6. Gayrimenkul (Taşınmaz) ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası

2.1.6.1. Genel Açıklamalar

Gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesine 1984 yılında başlanmış olup bu istisnayla, finansal açıdan zor durumda bulunan kurumların borçlanma yoluna gitmeden kendi öz kaynakları ile faaliyetlerini devam ettirebilmelerinin kolaylaştırılması amaçlanmıştır (Küçük, 2008).

Ülkemizde özellikle 80 ve 90'lı yıllarda yaşanan yüksek enflasyon işletmelerin mali yapılarını olumsuz etkilemiştir. Şirketlerin aktiflerinde uzun süre yer alan iktisadi değerlerin elden çıkarılmasında enflasyonun etkisiyle fiktif nitelik taşıyan kârlar oluşmaktaydı (Engin, 2005).

Bu nedenle iştirak hisseleri ve gayrimenkullerin satışından elde edilen kazançların sermayeye ilave edilmesi şartıyla kurumlar vergisinden istisna edilmesi uygulaması, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na 2970 sayılı Kanunla eklenen geçici 10. madde hükmüyle getirilmiştir. Bu düzenleme fiktif kârların vergilendirilmesini önleyen ve kurumların sermayelerini güçlendirmeyi amaçlayan düzenlemelerden biridir (Engin, 2005).

Ayrıca kurumların oto finansman imkanlarını kullanmaları, kurum üzerindeki yabancı kaynak maliyetinin ortaya çıkardığı yükü azaltmak veya ortandan kaldırmak amaçlı olarak getirilmiş bir istisna düzenlemesidir (Akdoğan, 2008: 383).

2.1.6.2. Gayrimenkul (Taşınmaz) ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasının Tarihsel Gelişimi

Söz konusu istisna, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na 2970 sayılı Kanunla eklenen geçici 10. madde hükmüyle 1984 yılında mevzuatımıza girmiştir. Anılan kanun ile

1984 ve 1985 yılları için öngörülen uygulama 3239 sayılı Kanun ile 1986, 1987 ve 1988 yıllarında da uygulanmıştır (Koçak, 2006).

Yine 3332 sayılı Kanunla ilgili maddede yapılan değişiklikle istisna uygulamasının 1989 yılında sürdürülmesi sağlanmıştır. İstisna uygulamasının 1989 yılında sona ermesi üzerine ise, 3595 sayılı 1990 mali yılı Bütçe Kanunu ile uygulamanın 1990 yılında da devam ettirilmesi öngörülmüştür. Ancak Anayasa Mahkemesi'nin Bütçe Kanunu'nda yer alan bu hükmü iptal etmesiyle ortaya çıkan yasal boşluk, 3689 sayılı Kanunla giderilmiş ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 18. madde ile istisnanın 1990, 1991 ve 1992 yıllarında da uygulanması sağlanmıştır (Engin, 2005).

3824 sayılı Kanun ile KVK'nın 8/18'inci maddesinde düzenlenmiş ve 01.01.1993 tarihinden itibaren kalıcı hale gelmesi sağlanmıştı. 3946 sayılı Kanun ile 01.01.1994 tarihinden itibaren anılan madde yürürlükten kaldırılmış ama 4108 sayılı Kanun ile geçici 24'üncü madde olarak 1994 ve 1998 yılları arasında uygulanmıştır. 1999 yılında 4393 sayılı Bütçe Kanunu ile geçici maddenin süresi 1 yıl daha uzatılmış ve istisna 4444 sayılı Kanun ile de geçici 28'inci madde olarak 31.12.2002 tarihine kadar uygulanmıştır. 4503 sayılı Kanun ile uygulamanın kapsamı biraz daha genişletilerek 31.12.2003 tarihine kadar uygulanmış, 5035 sayılı Kanun ile de 31.12.2004 tarihine uzatılmıştı. Bahsedilen değişikliklerle günümüze kadar gelen istisna hükmü, 5281 sayılı Kanununun 31'inci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin birinci fıkrasına 12 numaralı bent olarak eklenmek suretiyle kanunun devamlı istisna maddeleri arasında yerini almıştı (Koçak, 2006).

Bilindiği üzere, 1950 yılından beri uygulanmakta olan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır. Yeni kanun, 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yani, 21 Haziran 2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Gayrimenkul ve iştirak hisseleri kazanç istisnası düzenlemesi, yeni kanunun "İstisnalar" başlıklı 5'inci maddesinin 1 numaralı fıkrasının (e) alt bendinde yer almaktadır.

2.1.6.3. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Getirdiği Farklılıklar

Yeni düzenlemede göze çarpan ilk farklılık istisnadan yararlanacak tutara ilişkindir. Eski düzenlemede satıştan doğan kazancın tamamı istisnadan yararlanırken yeni düzenlemede satıştan doğan kazancın %75'i istisnadan faydalanabilecektir.

Yeni kanun maddesinde “kurucu senetleri” ile “diğer intifa senetleri”nden bahsedilmektedir. Kanun gerekçesinde de ifade edildiği üzere, bu düzenleme yeni bir düzenleme olmayıp hali hazırda istisnadan yararlanan söz konusu iştirak paylarının ayrıca sayılmak suretiyle konuya açıklama getirilmesi amacına yöneliktir. Ancak, kanun maddesinde ilk defa bahsedilmiş olması nedeniyle bir farklılık olarak kabul edilmesi mümkündür.

Rüçhan hakkı, bilindiği üzere, mevcut ortakların şirket tarafından çeşitli nedenlerle sermaye artırımına gidilmesi halinde yeni ortaklık paylarından öncelikle satın alma hakkını ifade etmektedir. Söz konusu hakkın satışının eski düzenlemeler çerçevesinde istisnadan yararlanıp yararlanmayacağı hususu, 12 Nisan 1984 tarih ve 18370 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 26 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile açıklığa kavuşturulmuştu. Anılan tebliğe göre, rüçhan hakkının kullanılması suretiyle elde edilecek ortaklık payının satışı da rüçhan hakkının devri sonucunu doğuracağından aralarında nitelik farkı bulunmamaktadır, dolayısıyla rüçhan hakkı satışları istisnadan faydalanabilecektir. Bahse konu tebliğle istisnadan yararlanabileceği belirtilen rüçhan hakkı satışı, yeni düzenlemede kanun metninde açıkça belirtilmiştir. Bu konuda vurgulamak istediğimiz bir husus da, rüçhan hakkı satışının yürürlükten kaldırılan 5422 sayılı Kanunun 8/5’inci maddesindeki “rüçhan hakkı kupon” satışı ile karıştırılmamasıdır. Anılan maddede düzenlenen husus, kupon satışı iken yeni düzenleme rüçhan hakkı satışını düzenlemektedir (Koçak, 2006).

İstisna kapsamına dahil olan gayrimenkullere gelince, gerek eski düzenlemede gerekse yeni düzenlemede bunların Medeni Kanun hükümleri çerçevesinde tapuya tescil edilmesi şartı aranmaktadır. 06.07.1995 tarih ve 22335 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 51 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği III/A-2-a bölümünde bu husus açıkça belirtilmiştir. Ancak, 5281 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemenin gerekçesinde, fiilen işletmede 2 yıldan fazla kullanıldığıнын tevsik edilmesi halinde tapuya kayıtlı olmasa dahi

istisnadan faydalanılabileceği açıklanmıştır. Yeni düzenlemenin gerekçesinde, tapuya tescilin şart olduğu belirtilmiş ancak 5281 sayılı Kanunun gerekçesindeki gibi bir açıklamaya yer verilmemiştir. Ancak, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesi uyarınca vergilendirmede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esas olduğundan, 5281 sayılı Kanun gerekçesindeki açıklamanın esas alınması gerektiği ve tapuya kayıtlı olmasa dahi işletmede fiilen 2 yıldan daha fazla kullanıldığı tespit edilen gayrimenkullerin anılan istisnadan faydalanabileceğini söylemek mümkündür (Koçak, 2006).

Dikkate çarpan diğer bir farklılık ise, sermaye eklenme şartının kaldırılmış olmasıdır. Yürürlükten kaldırılan Kanun düzenlemesinde, tam mükellef sermaye şirketlerinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılı sonuna kadar sermayeye ilave işlemi gerçekleştirmeleri şart olduğu hükme bağlanmışken³ yeni düzenlemede bu şarta yer verilmemiştir. Yeni düzenleme uyarınca, tüm kurumlar açısından (sadece tam mükellef sermaye şirketleri değil) satıştan doğan kazancın sermayeye eklenme şartı bulunmamaktadır. Sermayeye eklenme şartı kaldırılmış olmakla birlikte, satıştan doğan kazancın satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerekmektedir. Yeni düzenleme uyarınca, satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şart olmakla birlikte, söz konusu fonun oluşturulması için tahsilat beklenmeyecektir. Satışın yapıldığı hesap dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihe kadar söz konusu satış kazancının özel fon hesabına alınması gerekli ve yeterlidir (Koçak, 2006).

Yeni düzenleme ile birlikte açıklığa kavuşturulan çok önemli bir husus vardır. Bu da, istisnadan hangi dönemde ya da başka bir deyişle ne zaman yararlanılacağıdır. Yeni Kanun maddesinde, nitekim, "...Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır..." hükmü gayet açıktır ve satışın peşin ya da vadeli olup olmadığına bakmaksızın istisnanın satışın yapıldığı yılda uygulanacağını belirtmektedir. Bu yönüyle, oldukça isabetli bir düzenlemedir.

Bahsedilmesi gereken bir diğer farklılık da, vadeli satış halinde, ilk yapılan tahsilatın iştirak hissesi veya gayrimenkulün maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul

³ Bu şart, 8/12'nci maddenin üçüncü fıkrası uyarınca, tam mükellef sermaye şirketleri dışındaki kurumlar ile dar mükellef kurumlar için geçerli değildir.

edileceği şeklinde bir düzenlemeye yeni kanun maddesine yer verilmemiş olmasıdır. nceki uygulamalarda, gerek 51 Seri Nolu Tebliğ gerekse 5281 sayılı Kanunun gerekçesinde yer alan açıklamalarda, vadeli satış halinde ilk yapılan tahsilatın maliyet bedeline ilişkin olduğu ve dolayısıyla sermayeye eklenecek bir kazancın söz konusu olamayacağı gerekçesiyle maliyete isabet eden ilk tahsilat tutarının istisnadan yararlanamayacağı belirtilmişti. Yeni kanun düzenlemesinde ise böyle bir hükme yer verilmemiş olması nedeniyle, vadeli satışlarda artık yapılan ilk tahsilatın maliyet bedeline ilişkin olduğu gibi bir kabule gidilemeyecek ve kazancın tamamı üzerinden istisna hesaplanacaktır (Koçak, 2006).

2.1.6.4. Gayrimenkul (Taşınmaz) ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasının İçeriği

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "istisnalar" başlığını taşıyan 5'inci maddesinde (1-e bendi), 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 (menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar hariç) % 75'lik kısmının, kurumlar vergisinden istisna edileceği hükme bağlanmıştır (Müstehlik, 2009).

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 ziyaa uğramış sayılır (Ufuk, 2009).

Bu istisna ile, aktifte uzun süre ve atıl olarak duran, ekonomiye herhangi bir katkısı olmayan kıymetlerin satılarak şirketin mali bünyesinin güçlendirilmesi amaçlanmıştır.

Söz konusu istisna hükmünden, dar mükellef kurumlar da dahil olmak üzere, tüm kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilecektir. (Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti

ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında dikkate alınamayacaktır.) (Müstehlik, 2009).

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmede 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 (Ufuk, 2009).

İstisnaya konu olan taşınmazlar, Türk Medeni Kanunu'nda "Taşınmaz" olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. Bunlar Türk Medeni Kanunu'nun 704'üncü maddesinde; arazi, tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ve kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olarak sayılmıştır (Müstehlik, 2009).

Elden çıkarılacak taşınmazlardan doğacak kazancın, bu istisna uygulamasına konu olabilmesi için taşınmazın Türk Medeni Kanunu'nun (TMK) 705'inci maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, ilgili kurum adına tapuya tescili yapılmamış bir binanın satışından doğan kazançta bu istisna uygulanmayacaktır (Müstehlik, 2009).

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19 ve 20'nci maddeleri kapsamında gerçekleştirilen devir, tam ve kısmi bölünme hallerinde, devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının iktisap tarihi olarak, devir alınan veya bölünen kurumdaki iktisap tarihi esas alınacaktır.

Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır (Ufuk, 2009).

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibari değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır (Ufuk, 2009).

Bazen taşınmazlar, satış vaadi sözleşmesi suretiyle ileride alım satımına konu olabilmektedir. Taşınmazlarda, mülkiyetin devri tapuya tescil ile gerçekleşeceğinden satış vaadi sözleşmeleri ile tahsil olunan bedeller dolayısıyla istisnanın uygulanması mümkün değildir.

Kurumlar tarafından, inşaatı henüz tamamlanmayan, fiilen kullanma imkânı da bulunmayan binaların satılması halinde; kurum aktifinde iki tam yıl kayıtlı olması koşuluyla, sadece binanın arsasının satış kazancına tekabül eden kısmı kurumlar vergisinden istisna olacaktır (Müstehlik, 2009).

Ancak, arsa üzerinde inşa edilen ve aktife kaydedilen binanın, kurum adına tapuya tescil edilerek satılması halinde, satılan binanın iki yıllık aktifte bulundurulma süresinin başlangıç tarihi olarak, inşaatın tamamlandığı ve bina olarak kullanılmaya başlandığı tarih esas alınacaktır.

Fakat menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

2.1.6.5. Gayrimenkul (Taşınmaz) ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasının Amacı

İstisna, ilk olarak 2970 sayılı Kanunla mevzuatımıza girmiştir. 2970 sayılı Kanunun gerekçesinde, istisnanın amacı, tam mükellef kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkân sağlamak olarak ifade edilmiştir. İstisna süresini uzatan 3332 sayılı Kanunun gerekçesinde de işletmelerin bağlı değerlerinin nakde dönüşmesi yoluyla işletmelerin finansman sıkıntılarının giderilmesinin büyük ölçüde sağlandığı belirtilmiştir. 3689 Sayılı Kanunun gerekçesinde ise istisnanın kurumların malî bünyelerinin güçlendirilmesinde önemli yararı olduğu ifade edilmiştir.

4108, 4444 ve 5281 Sayılı Kanunların gerekçelerinde de benzer amaçlar belirtilmiştir. 5281 sayılı Kanunun gerekçesinde şu ifadeler yer almaktadır (Kocaer, 2009):

"İstisna uygulanabilmesi için, gayrimenkul veya iştirak hisselerinin satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir. Bu nedenle, iştirak hisseleri ve gayrimenkullerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, takası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir."

Bu çerçevede, istisnanın amacı kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesi, finansman sıkıntılarının giderilmesi, bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkân sağlamak ve işletmelerin finansal bünyelerini güçlendirmektir. Nitekim, istisna uygulamasına ilişkin mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu döneminde yayımlanan 26, 31, 32, 33, 34, 39 ve 51 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğlerinde bu amaçlar belirtilmiştir.

İstisnanın amacının en açık bir şekilde ortaya konduğu 33 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar şu şekildedir (Kocaer, 2009):

"İşletmelerin aktiflerinde yer alan sabit değerlerin enflasyon dolayısıyla olağanüstü değer kazanmaları ve bunların satışı halinde de firmaların büyük boyutlara varan vergi yükleriyle karşılaşmaları, işletmelerin bu tür aktif kıymetlerini elden çıkarmalarını engellemekteydi. Bu durum özellikle nakit sıkıntısı içinde olan kurumlarda ciddi finansman sorunlarına yol açmaktaydı. Kurumlar Vergisi Kanunu'na 2970 sayılı Kanunla eklenen geçici 10'uncu maddeyle tam mükellef kurumlara vergi avantajı sağlanarak bu engel ortadan kaldırılmış ve böylece tam mükellef kurumların aktiflerine dahil gayrimenkul veya iştirak hisselerinin satışından elde edecekleri kazançlarını vergisiz olarak sermayelerine eklemelerine imkan sağlanarak kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesi ve finansman ihtiyaçlarının giderilmesi amaçlanmıştır.

... Sözü edilen maddenin gerekçesinden de anlaşılacağı üzere; istisna, tam mükellef kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkân sağlamak amacıyla getirilmiştir. Böylece kurumların iştirak hisseleriyle gayrimenkullerinin satışı suretiyle bağlı değerlerinin çözümü ve oluşan

çözölmüş kaynakların kurumların ticari faaliyetlerinde kullanılması ve dolayısıyla kurumların borçlanma yoluna gitmeden kendi öz kaynaklarıyla ticari faaliyetlerini devam ettirebilmeleri amaçlanmıştır."

İstisna hükmüyle en somut anlamda, şirketlerin aktiflerinde yer alan sabit değerlerin enflasyon dolayısıyla olağanüstü değer kazanmaları nedeniyle bunların satışı halinde şirketlerin karşılaşacağı vergi yükleri kaldırılarak; bu kıymetlerin satışı yoluyla şirketlerin finansman sorunlarının ortadan kaldırılması, kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesi ve finansman ihtiyaçlarının giderilmesi amaçlanmıştır.

2.1.6.6. İstisna Uygulamasına Konu Olacak İktisadi Kıymetler

İstisna kurumların aktiflerinde en az iki tam yıl süreyle (730 gün) yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlara uygulanacaktır.

2.1.6.6.1. Gayrimenkuller (Taşınmazlar)

Taşınmazlar, 4721 sayılı Medeni Kanun'un 704. maddesinde arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olarak belirlenmiştir. İstisnanın daha önceki uygulamalarında aranan taşınmazın Türk Medeni Kanunu'nun 705. maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olması koşulu bundan sonra da aranacaktır (Küçük, 2008).

Gayrimenkul tanımına, gayrimenkulün bütünleyici parçası niteliğinde olan unsurları girecek, gayrimenkulün eklentisi niteliğinde olan unsurlar girmeyecektir. Bütünleyici parça, Türk Medeni Kanunu'nun 684. maddesinde, "Bir şeye malik olan kimse, o şeyin bütünleyici parçalarına da malik olur. Bütünleyici parça, yerel âdetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır." şeklinde tanımlanmıştır. Eklentiler için ise, Türk Medeni Kanunu'nun 686. maddesinde "Bir şeye ilişkin tasarruflar, aksi belirtilmedikçe onun eklentisini de kapsar. Eklenti, asıl şey malikinin anlaşılabilen arzusuna veya yerel âdetlere göre, işletilmesi, korunması veya yarar

sağlaması; için asıl şeye sürekli olarak özgülünen ve kullanılmasında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan taşınır maldır. Eklenti, asıl şeyden geçici olarak ayrılmakla bu niteliğini kaybetmez.” tanımı mevcuttur (Ufuk, 2009).

Sabit üretim vasıtası niteliğindeki makinelerin sökülmesi gerektiği zaman bina tahrip olacak veya zarar göreceksse bu makineler binanın bütünleyici parçası olarak kabul edilecektir. Aynı şekilde, bina ile birlikte bir bütün oluşturan ve birbirinden ayrılmaları halinde istenilen faydayı sağlamayacak durumda olan makineler de binanın bütünleyici parçası sayılacaktır. Bunlara örnek olarak transformatörler, kazanlar, zemine sabitlenen türbinler verilebilir (Küçük, 2008).

Gayrimenkullerle birlikte satışa konu olan ve o gayrimenkulün bütünleyici parçası sayılan şeylerin satışından elde edilen kazançlar da istisna kapsamı içinde değerlendirilecektir. Ancak, gayrimenkulün zeminine veya duvara sabitlenmiş olmakla birlikte münferiden veya toplu olarak sökülüp satılması mümkün olan ve bu takdirde işletmenin sınıai olma vasfını değiştirmeyen ve üretimi de aksatmayan makine ve benzeri aletler bütünleyici parça niteliğinde değerlendirilmeyeceğinden bunların satışından doğan kazanç dolayısıyla istisnadan yararlanılamayacaktır (Ufuk, 2009).

Öte yandan, makinelerin üzerinde bulunduğu taşınmazdan bağımsız olarak satılması halinde mütemmim cüz olma niteliği kalmayacağından bunlar menkul mal satışı olarak nitelendirilecek ve istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

2.1.6.6.2. İştirak Hisseleri, Kurucu ve İntifa Senetleri ile Rüçhan Hakları

İştirak hisseleri, menkul değerler portföyüne dahil hisse senetleri ile ortaklık paylarını ifade etmektedir. Bunlar;

- Anonim şirketlerin hisse senetleri (SPK’ya göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil),
- Limited şirketlere ait iştirak payları,
- Eshamlı komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları,
- İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları,

Olarak belirlenmiş olup, SPK'ya göre kurulan yatırım fonları katılma belgeleri iştirak hisseleri kapsamına dahil edilmemiştir.

İntifa senetleri, anonim ortaklıkların TTK'nın 573. maddesi uyarınca çıkarabilecekleri kıymetli evrak niteliğini haiz senetlerdir. İntifa senetleri bir ortaklık hakkını temsil etmezler. Ortaklık sermayesinin belli bir oranına eşit olmadıkları için de itibari değerleri yoktur ve hisse senedi sayılmazlar. İntifa senetleri, sahiplerine sadece kâra ve tasfiye bakiyesine katılma ile sermaye artırımında yeni pay almada öncelik hakkı sağlar (Küçük, 2008).

Anonim ortaklıklarda ana sözleşmeye hüküm konulmak suretiyle kurucular lehine özel çıkarlar tanınması mümkündür. Bu çıkarlar kurucuların kendilerine tanınabileceği gibi, intifa senetlerine de bağlanabilir. Bu senetler uygulamada "kurucu" senetleri olarak adlandırılmaktadır. TTK'nın 298. maddesi bu senetlerin nama yazılı olmasını öngörmektedir (Ufuk, 2009).

Rüçhan hakkı, bu hakkı doğuran hisse senedinden bağımsız olarak satılabilir. Anonim şirketler ile eshamlı komandit şirketlerin sermaye artırımına gitmeleri durumunda, bu şirketlerin hisse senetlerini aktifinde bulduran kurumlar, bedelli veya bedelsiz olarak yapılan bu sermaye artırımına katılabilecekleri gibi yeni hisse senedi rüçhan hakkı kuponlarını (öncelikli alım hakkı) başkalarına da satabilmektedirler. Söz konusu rüçhan haklarının satışından elde edilen kazançlarında %75'i şartların mevcudiyeti halinde istisnadan yararlanabilecektir.

2.1.6.7. İstisnadan Yararlanabilecek Mükellefler

İstisnadan (dar mükellef kurumlar dahil) tüm kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilecektir. İstisna uygulaması esas olarak bütün kurumlar için geçerli olmakla birlikte aşağıdaki haller özellik arz etmektedir.

Faaliyet konusu menkul kıymet veya gayrimenkul ticareti ve kiralanması olan kurumların bu amaçla iktisap ettikleri ve ellerinde tuttıkları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar için istisnadan yararlanılamayacaktır. Ancak, gayrimenkul ticareti ile

uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri gayrimenkullerin satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabilecektir. Benzer şekilde menkul kıymet ticaretiyle uğraşan mükelleflerin doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği ortaklık payları da istisna uygulamasına konu olabilecektir (Ufuk, 2009).

Yapı kooperatiflerinin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlar için istisnadan yararlanmaları mümkündür. Ancak, istisna edilen kazancın özel bir fon hesabında tutulması, hiç bir şekilde ortaklara dağıtılmaması gerekmektedir. İstisna uygulaması bakımından ortakların bir veya birden fazla konut veya işyeri sahibi olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Diğer taraftan, kooperatiflerin amaçlarını gerçekleştirdikten sonra kalan fazla arsa veya konutu elden çıkarmaları halinde de doğan kazanç istisnaya konu olabilecektir (Küçük, 2008).

Holding şirketler, gayrimenkul satışından elde ettikleri kazançlar ile sadece iştirak amacıyla iktisap edildiği ve elde tutulduğu ispat ve tevsik edilen iştirak hisselerinin satış kazancı için istisnadan yararlanabilecektir.

KVK'nın 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi hükmünde (daha önce tartışmalı olan) aynı gruba dahil sermaye şirketleri arasındaki iştirak hissesi ve gayrimenkul satışlarında istisna uygulanıp uygulanmayacağı konusunda herhangi bir belirleme yapılmamış olmakla birlikte, 5520 sayılı Kanun'un gerekçesinde, "İstisnanın temel amacı kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğundan, ekonomik açıdan firmalara ilave imkan sağlamayan işlemler istisna kapsamı dışında kalacaktır. Bu bağlamda, kurumların yönetimini etkileyecek şekilde birbiriyle ilişkili kişi veya kurumlar ya da aynı gruba dahil şirketler arasında yapılacak taşınmaz ve iştirak hissesi satışlarından fiktif olarak elde edilecek kazançlara istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır." açıklaması yer almaktadır⁴ (Küçük, 2008).

⁴ Bu konuda Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliği'nde konuya ilişkin olarak "...Grup şirketlerinin her birinin ayrı tüzel kişilikleri bulunduğundan, her bir şirketin söz konusu istisnadan yararlanabilmesi mümkündür. Ancak, satış işleminin istisnanın amacına aykırı olarak işletmeye nakit girişi olmaksızın gerçekleştirilmesi halinde istisna uygulanmayacaktır. Ayrıca, bağlı ortaklığın yapacağı sermaye artırımını sonucu doğacak sermaye taahhüdüne karşılık olmak üzere taşınmazların veya iştirak hisselerinin aynı sermaye olarak bağlı ortaklığa devredilmesi halinde, bağlı değer başka bir bağlı değere (iştirak hissesine) dönüşmüş olduğundan söz konusu istisnadan yararlanılamayacaktır."

2.1.6.8. İstisna Uygulamasına İlişkin Şartlar

Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışında kazanç, satış işlemi ile birlikte doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır⁵. İstisna, satış kazancının azami %75'ine uygulanacaktır. İsteğe bağlı olarak istisnadan daha düşük oranda yararlanmak mümkündür. İstisnadan kısmen yararlanılması halinde, satış yılında istisnadan yararlanılmayan kazanç tutarı için sonraki yıllarda istisna uygulanması mümkün değildir (Küçük, 2008).

İstisnadan yararlanma şartları aşağıdaki başlıklar altında toplanabilir.

2.1.6.8.1. Kıymetin İki Tam Yıl Aktifte Bulundurulmuş Olması

İstisna uygulamasına konu olacak gayrimenkuller ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının en az iki tam yıl süreyle kurumun aktifinde yer almış olması gerekmektedir. İki yıllık süre takvim yılı olarak değil gün (730 gün) olarak aranmaktadır.

İki tam yıl aktifte bulunma koşulu ile ilgili olarak aşağıdaki hususlar özellik arz etmektedir.

- Kurumların mevcut hisse senetleri dolayısıyla ellerinde bulunan rüçhan hakkı kuponları karşılığında itibari değeriyle yeni hisse senedi iktisap etmeleri halinde, yeni iktisap edilen söz konusu hisse senetleri açısından iktisap tarihi olarak, eski hisse senetleri veya iştirak hissesinin iktisap tarihi esas alınacaktır. Aynı durum, iştirak edilen kurumun (nedeni ne olursa olsun) yapmış olduğu sermaye artışı dolayısıyla bedelsiz olarak iktisap edilen hisse senetleri açısından da geçerli olacaktır. Rüçhan hakkı nedeniyle, itibari değerinden farklı bir

⁵ İstisna uygulamasında peşin satış vadeli satış ayrımı kaldırılmış olup, peşin satışlarda olduğu gibi vadeli satış halinde de satıştan doğan kazanç kısmının %75'i beş yıl süreyle özel bir fon hesabında tutulmak şartıyla satışın yapıldığı dönemde istisnadan yararlanabilecektir. Ancak, satış bedelinin tamamının, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Vadeli satışlarda yapılan ilk tahsilatın taşınmaz veya iştirak hissesinin maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilecektir.

değerle hisse senedi iktisap edilmesi durumunda; bu hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, eski hisse senetleri ile ilişkilendirilmeksizin, fiilen kurumun aktifine girdiği tarih esas alınacaktır (Ufuk, 2009).

- 5520 sayılı KVK'nın 19 ve 20. maddeleri kapsamında gerçekleştirilen devir, tam ve kısmi bölünme hallerinde, devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının iktisap tarihi olarak, devir alınan veya bölünen kurumdaki iktisap tarihi esas alınacaktır (Küçük, 2008).
- İnşaatı henüz tamamlanamayan, fiilen kullanılma imkanı da bulunmayan binaların satılması halinde; kurum aktifinde iki tam yıl kayıtlı olması koşuluyla, sadece binanın arsasının satış kazancına tekabül eden kısmı kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Ancak, arsa üzerinde inşa edilen ve aktife kaydedilen binanın, kurum adına tapuya tescil edilerek satılması halinde, satılan binanın iki yıllık aktifte bulundurulma süresinin başlangıç tarihi olarak, inşaatın tamamlandığı ve bina olarak kullanılmaya başlandığı tarih esas alınacaktır (Ufuk, 2009).

2.1.6.8.2. Kazancın Belli Süre Fon Hesabında Tutulması

Gayrimenkuller ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışında kazanç, satış işlemi ile birlikte doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.

Bu değerlerin satışından elde edilecek kazancın istisnadan yararlanan kısmının, pasifte özel bir fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar söz konusu fon hesabında tutulması gerekmektedir. Fon hesabına alınan kazanç tutarının mükelleflerce sermayeye ilavesi mümkündür. Ancak, fon hesabına alınan kazanç tutarının beş yıl içinde sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde, istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergiler ceza ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir (Ufuk, 2009).

İstisna, satış kazancının azami %75'ine uygulanacaktır, isteğe bağlı olarak istisnadan daha düşük oranda yararlanmak mümkündür. Satış kazancının tamamının değil sadece istisnadan yararlanan kısmının fon hesabına alınması gerekmektedir. İstisnadan kısmen yararlanılması halinde, satış yılında istisnadan yararlanılmayan kazanç tutarı için sonraki yıllarda istisna uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Yabancı para cinsinden yapılan satışlarda, bedelin tahsili aşamasında döviz kurlarındaki değişmeye bağlı olarak işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan kur farkları istisna tutarını etkilemeyeceğinden fona alınan tutarı da etkilemeyecektir (Küçük, 2008).

Fon hesabına alınan kazanç tutarının sermayeye ilave dışında, beş yıl içinde başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde, istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergiler ceza ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

İstisna uygulamasında peşin satış vadeli satış ayrımı kaldırılmış olup, peşin satışlarda olduğu gibi vadeli satış halinde de satıştan doğan kazanç kısmının %75'i beş yıl süreyle özel bir fon hesabında tutulmak şartıyla satışın yapıldığı dönemde istisnadan yaslanabilecektir. Ancak, satış bedelinin tamamının, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır (Ufuk, 2009).

Vadeli satışlarda yapılan ilk tahsilatın gayrimenkul veya iştirak hissesinin maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilecektir. İki yıllık süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, ceza ve gecikme faizi ile birlikte aranacaktır.

Fon hesabında tutulması gereken süreden, satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar olan sürenin anlaşılması gerekmektedir. Kazancın sermayeye ilave edilmesi durumunda da aynı süre geçerli olacaktır. Diğer taraftan fon hesabında tutulan kazanç, beş yıl içinde veya beş yıl geçtikten sonra işletmeden çekilmesi halinde kâr dağıtımına bağlı stopaj vergilemesine konu edilecektir (Küçük, 2008).

2.1.6.8.3. Fon Hesabına Alınan Kazançların İşletmeden Çekilememesi

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 halinde de, bu hükmün uygulanacağı, Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünmelerin, bu hükmün dışında kaldığı, kanun metninde açıkça ifade edilmiştir (Özkök, 2008).

Fon hesabında tutulan kazancın, beş yıl içinde veya beş yıl geçtikten sonra işletmeden çekilmesi halinde kâr dağıtımını sayılarak stopaj vergilemesine konu edilecektir.

2.1.6.8.4. Satış Bedelinin İkinci Yılın Sonuna Kadar Tahsil Edilmesi

Satış bedelinin tamamının, 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, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir. Bu nedenle, mükelleflerin istisna uygulayabilecekleri kazanç tutarını doğru olarak belirlemeleri gerekmektedir (Özen, 2010).

2.1.6.8.5. Kurumun Esas Faaliyet Konusunun Gayrimenkul Ticareti Ya Da Kiralaması Olmaması

Menkul kıymet ya da taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları istisna kapsamındaki değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır. Satışa konu edilen kıymetlerin iki tam yıl kurum aktifinde kayıtlı olması da durumu değiştirmeyecektir. Aynı durum, satmak üzere taşınmaz inşaatı ile uğraşan mükellefler açısından da geçerlidir. Ancak, taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabilecek, taşınmaz ticaretine konu edilen kiralama ya da başka surette değerlendirilen taşınmazların satış kazancı ise istisnaya konu edilmeyecektir (Özen, 2010).

Diğer bir tabirle, istisna uygulaması esas itibariyle bütün kurumlar için geçerlidir. Ancak, faaliyet konusu menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanması olan kurumların bu amaçla iktisap ettikleri ve ellerinde tuttıkları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar için istisnadan yararlanmaları mümkün değildir.

2.1.6.9. Gayrimenkul (Taşınmaz) ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisna Uygulamasında Özellik Arz Eden Durumlar

2.1.6.9.1. Taşınmazların ve İştirak Hisselerinin Para Karşılığı Olmaksızın Devir veya Temlik

İstisna uygulanabilmesi için taşınmazlar ile iştirak hisselerinin satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir. Bu nedenle, söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampa gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir (Koca, 2012).

Ayrıca, kat karşılığında arsa devrinde olduğu gibi, bir mal veya hakkın başka bir mal veya hak ile değiştirilmesini ifade eden trampa işlemlerinde de söz konusu istisna hükmü uygulanmayacaktır.

Bunun yanında, söz konusu iktisadi kıymetlerin rızaen veya icra yoluyla bir borcun ödenmesine karşılık verilmesi durumunda istisnadan yararlanmak mümkün olacaktır. Buradaki farklılık, söz konusu devrin bir borca karşılık verilmesi neticesinde işletmeye bir kazanç veya fayda sağlamasından kaynaklanmaktadır (Kurbetçi, 2010: 74).

2.1.6.9.2. Bedelsiz Olarak Elde Edilen Hisse Senetlerinin Satışından Sağlanan Kazançların Durumu

Sermaye yedekleri kullanılmak suretiyle sermaye artırımında bulunulması neticesinde sermaye artırımını nedeniyle verilecek bedelsiz hisse senetlerinin, bu şirkete iştirak edenler yönünden aktif ve pasiflerinde bir artışa neden olmaması gerekir. Dolayısıyla, bedelsiz hisse senetleri nedeniyle aktifte tutulan hisselerin sadece adedi değişecek, bedelinde değişme olmayacaktır (Koca, 2012).

Dönem kârından ayrılan yedekler kullanılmak suretiyle sermaye artırımında bulunulması halinde ise bu işlem sonucu ortaklara bedelsiz hisse senedi verilmesi ile fiilen kâr payı dağıtılması arasında fark bulunmamaktadır. Her iki halde de ortaklar, kurum bünyesinde oluşan kârlar üzerinde tasarrufta bulunma imkânına sahip olmaktadır. Dolayısıyla, kâr yedeklerinden karşılanan sermaye artırımları sonucunda ortaklarca bedelsiz iştirak hissesi iktisap edilmesi durumunda, alınan bu iştirak hisseleri nominal bedelle iştirak hesaplarında izlenecek ve iştirak kazançları istisnası nedeniyle kurumlar vergisine tabi tutulmayacaktır (1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği).

İştirak edenler yönünden bedelsiz olarak elde edilen hisse senetlerinin satışından doğan kazançların %75'i iştirak kazançları istisna şartlarını yerine getirilmesi durumunda kurumlar vergisinden istisna olacaktır (Koca, 2012).

2.1.6.9.3. Satışın Satış Vaadi Sözleşmesi İle Yapılması

Bazen taşınmazlar, satış vaadi sözleşmesi suretiyle ileride alım satımına konu olabilmektedir. Taşınmazlarda, mülkiyetin devri tapuya tescil ile gerçekleşeceğinden satış vaadi sözleşmeleri ile tahsil olunan bedeller dolayısıyla istisnanın uygulanması mümkün değildir (Koca, 2012).

2.1.6.9.4. Grup Şirketlerinin Durumu

İştirak kazançlarının kurumlar vergisinden istisna edilmesinin temel amacı, kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğundan, ekonomik açıdan şirketlere ilave imkân sağlamayan işlemler istisna kapsamı dışında kalacaktır.

Grup şirketlerinin her birinin ayrı tüzel kişilikleri bulunduğundan, her bir şirketin söz konusu istisnadan yararlanabilmesi mümkündür. Ancak, satış işleminin istisnanın amacına aykırı olarak işletmeye nakit girişi olmaksızın gerçekleştirilmesi halinde istisna uygulanmayacaktır (Koca, 2012).

Ayrıca, bağlı ortaklığın yapacağı sermaye artırımını sonucu doğacak sermaye taahhüdüne karşılık olmak üzere taşınmazların veya iştirak hisselerinin aynı sermaye

olarak bağı ortaklığa devredilmesi halinde, bağı değer başka bir bağı değere (iştirak hissesine) dönüşmüş olacağından söz konusu istisnadan yararlanılamayacaktır (Koca, 2012).

2.1.6.9.5. Holding Şirketlerin Durumu

Türk Ticaret Kanunu'na göre, gayesi esas itibariyle başka işletmelere iştirakten ibaret olan holding şirketlerinin ilgili istisna hükümleri, 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde; holding şirketlerin "24-Mali Duran Varlıklar" ana hesabında izledikleri iştirak hisselerinin satışında, ilgili kanun maddesi hükümlerinin uygulanabileceği, bunun yanında "11-Menkul Kıymetler" ana hesabında takip edilen iştirak hisseleri için ise söz konusu kanun maddesi hükümlerinin uygulanamayacağı açıklanmıştır (Kurbetçi, 2010: 77).

Diğer bir deyişle, holding şirketlerin, aktiflerinde iştirak amacıyla iktisap edildiği ve elde tutulduğu ispat ve tevsik edilen iştirak hisseleri hariç olmak üzere, iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar için istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Söz konusu düzenlemede, Tekdüzen Hesap Planı uygulamasına gönderme yapılmıştır. Fakat Tekdüzen Hesap Planı, Maliye Bakanlığı'nca yayımlanmış olmakla birlikte vergi uygulamasına ilişkin açıklamalar içermeyip, muhasebe sistemine ilişkin açıklamaları içermektedir. Ayrıca, Maliye Bakanlığı Tekdüzen Hesap Planı'nı VUK'un 257'nci maddesinde yer alan genel yetkiye istinaden yayımlamıştır. Bu nedenle de 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile vergisel işlem ve olaylar düzenlenemez. Dolayısıyla iştirak hissesi satış kazancı istisnasına ilişkin uygulamanın Tekdüzen Hesap Planı uygulamasına dayanılarak yönlendirilmesi isabetli olmamıştır (Küçük, 2001).

Ancak, holding şirketlerin esas faaliyeti taşınmaz ticareti olmadığından bu şirketlerin aktifinde yer alan taşınmazların satışından elde edilen kazançları dolayısıyla istisnadan yararlanabilmeleri önünde herhangi bir engel bulunmamaktadır (Koca, 2012).

2.1.6.9.6. Kooperatiflerin Durumu

Yapı kooperatiflerinin söz konusu istisnadan yararlanabilmesi mümkündür. Ancak, istisna edilen kazancın özel bir fon hesabında tutulması, hiç bir şekilde ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda kullanılması gerekmektedir (Koca, 2012).

Bu açıklamalar çerçevesinde, diğer kooperatiflerin yapacakları işlemlerden doğan kazançlar da kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir.

İstisna uygulaması bakımından ortakların bir veya birden fazla konut veya işyeri sahibi olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Diğer taraftan, kooperatiflerin amaçlarını gerçekleştirdikten sonra kalan fazla arsa veya konutu elden çıkarmaları halinde de doğan kazanç istisnaya konu olabilecektir (1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği).

2.1.6.9.7. İstisnaya Konu Olan Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Kazancının Tespiti

Esas itibariyle istisnaya konu gayrimenkul satış kârının tespiti VUK'un 328. maddesine göre hesaplanır. Buna göre satış kârı; gayrimenkulün satış bedelinden kayıtlı bedelinin çıkarılması ve bu şekilde bulunan değere ayrılmış amortismanlar ve yeniden değerlendirme fonunun ilavesi suretiyle bulunur (Ürel, 2005).

Yine satışa konu gayrimenkulün VUK hükümlerine göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş olması halinde, satış kârının hesabında düzeltilmiş değer dikkate alınacaktır.

Satış kazancının tespitine esas olan gayrimenkulün maliyet bedeli ise VUK'un 269. maddesine göre saptanır. Bahse konu maddeye göre, gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli ise VUK'un 262. maddesine göre, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara ilişkin bütün giderleri ifade eder. Gayrimenkul satış kârının tespitine esas olan maliyet bedeli bu şekilde tespit edilir (Ürel, 2005).

Bu çerçevede gayrimenkul vadeli olarak alındığında, vade farkı alış bedelinin bir unsuru olarak maliyet bedelinin içinde yer alır.

Öte yandan gayrimenkul maliyet bedelinin tespitinde kur farkları ve kredi faizlerinin durumu özellik arz eder. Konuya ilişkin olarak yayımlanan 163 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre, genel olarak yatırımların ve diğer sabit kıymetlerin aktife alındığı dönemin sonuna kadar, bu kıymetlerin iktisabı ile ilgili olarak ortaya çıkan kur farkları ve kredi faizlerinin, ilgili kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmaktadır. Bu husus daha sonra yayımlanan 187 seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile de bir kez daha vurgulanmıştır. Bu itibarla gayrimenkulün iktisap edilip aktife alındığı dönemin sonuna kadar olan kredi faizleri ve kur farkları maliyet bedeline eklenecektir. Bu şekilde maliyet bedeline eklenen kur farkı ve kredi faizleri de gayrimenkulün satışı halinde, satış kârının hesaplanmasında normal olarak maliyet bedeli ile birlikte dikkate alınacaktır (Ürel, 2005).

İştirak hisselerinde satış kazancının tespiti ise, hisselerin iktisap bedelinin satış bedelinden indirilmesi suretiyle hesaplanacaktır. Burada iktisap bedelinin tespiti önemlidir. VUK'da, hisse senetlerinin değerlemesinin 279'uncu maddesine göre alış bedeli ile yapılacağı belirtilirken, hisse senetleri dışındaki iştirak hisselerinin değerlemesi ile ilgili bir hüküm yer almadığından, iştirakler, yine aynı Kanun'un 289'uncu maddesine göre mukayyet değerle yani bilançoda yer alan bedelle değerlendirilecektir. Çünkü; VUK 289'uncu maddesine göre; kanunda değerlendirme ölçüsü gösterilmeyen kıymetler, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değer, bu da yoksa emsal bedel ile değerlendirilecektir (Kurbetçi, 2010: 72).

İştirak alışına bağlı olarak ödenen kredi faizleri ve kur farklarının ise alış bedeli veya mukayyet bedelin bir unsuru değildir. Dolayısıyla bunların iştirak hisselerinin maliyetine dahil edilmeksizin doğrudan dönem giderleri ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Bu durumun doğal sonucu olarak da maliyete dahil edilemeyecek bu kredi faizleri ve kur farklarının, hisselerin satış kârının hesaplanmasında dikkate alınması söz konusu olmayacaktır (Ürel, 2005).

Öte yandan istisna konusu iştirak hisselerinin başlangıçta vadeli alınmış olması halinde ise satın alma bedelinin içerdiği vade farkının iktisap bedelinin bir unsuru olarak satış kârının tespitinde dikkate alınacağı tabiidir.

1 Seri No'lu KVKGT'de, sermaye yedeklerinden karşılanmak üzere, iştirak edilen şirketlerden alınan bedelsiz hisse senetlerinin ana kurumların aktif ve pasifinde bir değer artışına neden olmayacağı yani bedelsiz hisse senetlerinin değer olarak kayıtlara alınmayacağı açıklanmıştır.

Oysa bedelsiz olarak alınan iştirak payları gerçekte bedelsiz olmayıp, bedellidir ve ortağın önce elde ettiği ve sonra şirkete sermaye olarak koyduğu kar payı, söz konusu hisse senetlerinin bedelini teşkil etmektedir. Bu açıdan, bedel ödenerek alınan hisselerden bir farkı bulunmamaktadır. Bu hisselerin tebliğde belirtildiği gibi, kar yedekleri ve sermaye yedeklerinden kaynaklandığı şeklinde bir ayrıma tabi tutulması doğru değildir. Dolayısıyla, bu şekilde edinilen hisselerin satışında da satış karının aynen diğer hisselerin satış karının hesaplamasına yönelik esasların uygulanması gerekmektedir. Ayrıca, bedelsiz olarak elde edilen hisse senetlerinin satışında, bu hisselerin iktisap bedeli olarak itibari bedelin, bedelsiz elde edilen diğer iştirak hisselerinin satışında ise, iktisap bedeli olarak mukayyet bedelin dikkate alınması gerekmektedir (Ürel, 2005).

2.1.6.9.8. Satılan Kıymetlerin Yerine Aynı Mahiyette İktisadi Kıymet Alınması Durumu

İstisnaya ilişkin mevcut düzenlemede, iştirak hissesi veya gayrimenkul satışından sağlanan kaynağın kullanım yerine ilişkin bir sınırlama yoktur. Sadece, satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması ve satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şartları vardır. Kurum, satıştan sağladığı kaynağı dilediği gibi tasarruf edebilmekte serbesttir.

Bunun yanında, elden çıkarılan gayrimenkul veya iştirak hissesi yerine, yeni bir iktisadi kıymetin alınması istisna uygulamasına engel değildir. Burada yeni yatırımın, kanun gerekçesinde açıklandığı şekilde likiditenin atıl hale dönüşmemesi önem arz

etmektedir. Satış sonucu elde edilen hasılatın, şirkete katkı sağlayacak mahiyette bir yatırıma dönüştürülmemesi muvazaalı bir durum yaratabilir (Kurbetçi, 2010: 81).

Uygulamanın, istisnanın gerçek amacına hizmet etmesi için, satıştan sağlanan kazancın belirli büyüklükte istihdam yaratan spesifik yatırımlarda kullanılması şartı getirilebilir. İktisadi kıymetlerin satışı sonucunda elde edilen kaynağı istediği gibi değerlendirme serbestisi bulunan kurumlardan, örneğin, yurt dışına transfer edilen kaynaklar üzerinden vergi alınabilir. Böylece, ekonominin geliştiği dönemlerde bollaşan bu ekonomik kaynaklar, yeni istihdam ve yatırımlar şeklinde tekrar ekonomiye kazandırılabilir (Kocaer, 2009).

2.1.6.9.9. İstisna Uygulamasında Doğan Kazancın % 25'lik Kısımının Yenileme Fonuna Alınması

Kurumlar Vergisi Kanunu 5/1-e maddesinde yer alan gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası uygulamasının amacı kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlamak ve kurumların mali bünyelerini güçlendirmek iken, Vergi Usul Kanunu'nda 328'inci maddesinde yer alan yenileme fonu uygulamasının amacı ise; işletmelerin faaliyetleri için gerekli olan yeni amortisman tabi iktisadi kıymetleri satın alabilmeleri amacıyla satış gelirini veya sigorta tazminatı gelirini vergi matrahı ile ilişkilendirmeyerek, ödenecek vergiden sağlanacak tasarrufun yatırıma aktarılması suretiyle mükelleflerin teşvik edilmesi, desteklenmesidir (Ülgen, 2010a).

Görülebileceği üzere, İki müessesesinin getiriliş amacına bakıldığında gayrimenkul satış kazancından elde edilen karın yenileme fonuna aktarılmasının mümkün olmadığı açıktır. Çünkü bir taraftan işletmelerin aktiflerinde yer alan atıl kıymetlerin nakde dönüşmesini sağlamak suretiyle bir teşvik söz konusu iken, diğer taraftan aktifte yer alan kıymetin yeni bir kıymetle değiştirilmesini sağlayan vergi erteleme uygulamasının amaçları birbiri ile çelişmektedir. Bu açıdan KVK 5/1-e kapsamında satıştan elde edilen kazancın %75'lik kısmının özel fona alınması mümkün iken, kalan % 25'lik kazancın yenileme fonuna alınması KVK'nın 5/1-e maddesinin getiriliş amacına uygun değildir.

Anılan % 25'lik tutarın mutlaka dönem kar zarar hesabı ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir (Ülgen, 2010a).

Dolayısıyla, gayrimenkul satış kazancı istisna uygulamasında istisnaya tabi olmayan %25'lik kazanç kısmının yenileme fonuna alınabileceği görüşünün yasal dayanağı olmadığı fikrine katılmaktayız.

2.1.6.9.10. İstisnaya Konu Olan İktisadi Kıymetlerin Satışından Zarar Edilmesi

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında, iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği hükmü yer almaktadır. Düzenlemeye göre;

- İstisna kapsamındaki kazançlara ilişkin giderler ile,
- İstisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlar,

İstisna dışı kurum kazancından indirilemeyecektir. Gayrimenkul ve iştirak hissesi satış zararını istisna kapsamındaki faaliyetten doğan bir zarar olarak değerlendirmek gerekir (Ülgen, 2010b).

Maddede yer alan birinci ibareye göre “istisna edilen kazançla ilişkin giderler” kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Bu hükümden anlaşılması gereken, örneğin şartları taşıyan gayrimenkulün satıldığını ve kâr elde edildiğini varsayalım bu karın istisnadan faydalanacak olması durumunda bu gayrimenkulün satışı için komisyon ödenmişse ödenen bu komisyon bu madde kapsamında gider olarak dikkate alınamaz. Çünkü bu komisyon istisna edilen kazançla ilişkin bir komisyon ödemesidir (Tuğlu, 2010).

Maddede geçen zarar kavramı ise sadece “istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararlar” ifadesi içinde geçmektedir. Bu nedenle bu zarardan, menkul kıymet

yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan zararlar, istisna kapsamındaki okul öncesi eğitim, ilköğretim, gibi okul işletmeciliği faaliyetinden doğan zararları gibi faaliyet zararlarının anlaşılması gerekir (Tuğlu, 2010).

Bu nedenlerden dolayı da bize göre istisnanın tüm şartlarını taşımayan gayrimenkul ve iştirak hissesi satışından doğan zararların bu madde kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/3. madde hükmünde, "İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez." şeklinde açıklama yapılmıştır. Maddenin üçüncü fıkrası hakkında TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu'nda kabul edilen değişiklik önergesinin gerekçesinde ise, "...Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararlar gider fazlalığından kaynaklandığı için istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların da giderlerde olduğu gibi kurum kazancından indirilmemesi gerekir. Dolayısıyla, kurumlar vergisinden istisna edilen kazancın elde edilmesi sırasında giderlerin yanı sıra gider fazlalığından doğan zararlar da aynı kapsamda değerlendirilerek konuya ilişkin düzenleme önerilmektedir." şeklinde bir açıklama yapılmıştır (Kurbetçi, 2010: 83).

Taşınmazların ve iştirak hisselerinin satışından kar elde edilmesi durumunda, yukarıdaki bölümlerde açıklanan istisna uygulanması şartlarına uyulmuş olması koşuluyla istisnanın uygulanacağı hususunda tereddüt bulunmamaktadır; ancak bir takım nedenlerle taşınmaz ve iştirak hissesi satışından zarar doğabilir. Bunun nedenleri, değerlendirme işlemleri sonucunda maliyet bedellerini artması olabilir, iştirak edilen kurumun tasfiye girmesi olabilir. Bu veya başka nedenlerle zarar oluşması durumunda, söz konusu zararın, geliri kabul edilemeyen bir işlemin giderinin kabul edilmeyeceği ilkesinden hareketle, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekir (Ülgen, 2010b).

Taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası şartların varlığı halinde uygulanan bir istisna olduğu için ve şartların varlığı halinde istisnadan yararlanmamak gibi bir durum söz konusu olmayacağı için, satıştan zarar doğması durumunda bu zararın % 75'inin

KVK'nın 5/3 maddesi uyarınca kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekecektir.

2.1.6.9.11. İstisna Uygulaması Sonucu Alınan Bedelsiz Hisseler

Esasında şirketlerde içsel kaynakların sermayeye eklenmesi ve bu suretle ortaklara bedelsiz hisse verilmesi uygulamasında, verilen hisse senetleri temelde bedelsiz olmayıp, bedellidir. Bedelsiz hisse verilmesi uygulamasında ortak elde ettiği kâr payını yani geliri, tekrar şirkete yatırmakta ve bunun karşılığında da hisse almaktadır. Dolayısıyla elde edilen hisselerin bedeli, ortağın önce elde ettiği ve sonra tekrar şirkete sermaye olarak koyduğu kâr payıdır. Elde edinilen hisseler bedelsiz olmayıp, bedellidir ve bedel ortağın önce elde edip sonra şirkete sermaye olarak koyduğu tutar yani artırılan sermaye tutarı kadardır. Bu da ortak tarafından bu süreç sonunda elde edinilen dağıtılan kâr tutarına, yani hisse senetlerinin itibari değerine veya elde edinilen iştirak payının mukayyet bedeline eşittir (Ürel, 2005).

243 Seri No'lu Gelir Vergisi Kanun Genel Tebliği'ne göre, istisna kazançların sermayeye ilavesi sonucu ortaklara verilen bedelsiz hisseler gerçek kişi ortaklar bünyesinde vergilendirilmeyecektir. Bunun yanında, kurumlar vergisine tabi ortaklar tarafından elde edilen bedelsiz hisseler, iştirak kazancı niteliğinde olup, kanunun 5/1-a hükmü uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilmiştir (Kurbetçi, 2010: 85).

2.1.6.9.12. Finansal Kiralama Yoluyla Elde Edilen Taşınmazların Satışı

VUK mükerrer 290. maddeye bağlı olarak, finansal kiralamaya konu edilen taşınmaz, kiralayan işletme tarafından haklar hesabına kayıt etmek suretiyle amortismanına tabi tutulabilmektedir. Yine söz konusu varlıkların mülkiyeti kiraya veren şirkette olmasına karşın, sigortası kiralayan şirket tarafından yaptırılmaktadır. Dolayısıyla, finansal kiralama yoluyla elde edilen taşınmazların satışında iktisap tarihi olarak, sözleşmenin yapıldığı ve işletme aktifine kaydedildiği tarihin esas alınması gerektiği görüşünü destekliyor ve konuyu 1 Seri No'lu KVKG'Te "5.6.2.2.1. Taşınmazlar" başlıklı bölümde yer alan örnek ile ilişkilendirerek, iki yıllık istisna şartının buna göre uygulanabileceğini düşünüyoruz (Kurbetçi, 2010: 86).

5520 sayılı Kanun gerekçesinin 5/e maddesinde; istisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesi olarak açıklanmıştır. Buna bağlı olarak, esas faaliyeti menkul kıymet veya taşınmaz ticareti olan kurumların bu amaçla, diğer bir ifadeyle ticari faaliyet çerçevesinde iktisap ettikleri ve ellerinde tuttukları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışında tutulmuştur. Aynı durum, satmak üzere taşınmaz inşaatı ile uğraşan mükellefler açısından da geçerlidir. Finansal kiralama yoluyla elde edilen gayrimenkullerin satışı sonucu elde edilen fonun işletmelerin mali bünyelerini güçlendirmek üzere işletmede tutulması halinde Kanunun amacına uygun bir işlem gerçekleşmiş olmaktadır (Akçay, 2008).

Gerekçenin 5/e maddesinin 3. bendinde, gayrimenkullerin bu istisnaya konu edilebilmesi için Medeni Kanun'un 705'inci maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olmaları şartı getirilmiştir ancak, gerekçenin aynı maddesinin 4. bendinde iki tam yıl hesabında bu kez tapuya tescil değil aktifte bulunma koşulu aranmıştır (Akçay, 2008).

2.1.6.9.13. İstisna Uygulamasında KDV

5281 sayılı Kanun'un 33. maddesi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 4 numaralı fıkrasına eklenen (r) bendi; "Kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri, bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık gayrimenkul ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri." hükmü uyarınca, istisna kapsamındaki gayrimenkul ve iştirak hissesi teslimleri katma değer vergisinden istisnadır (Engin, 2005).

İstisnanın uygulanabilmesi için aşağıdaki şartların mevcut olması gerekmektedir (Aras, 2009):

- Taşınmaz ve iştirak hisseleri en az iki tam yıl süreyle şirket aktifinde kayıtlı bulunmalıdır.
- İstisnadan yararlanılabilmesi için kurum olunması gerekmekte olup, gerçek kişilerin istisnadan yararlanmaları mümkün değildir. Kurum'un tam ve dar mükellef olması önem taşımamaktadır.

- Taşınmaz ve iştirak hisselerinin ticareti ile uğraşılmaması gerekir. İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapanların, bu amaçla ellerinde bulundurdukları taşınmaz ve iştirak hisselerinin satışı, istisnanın kapsamı dışındadır.
- Taşınmaz ve iştirak hisselerinin satış suretiyle devir ve tesliminin yapılması gerekir. Satış dışındaki bağış, hibe şeklinde devir ve teslimler istisnanın kapsamı dışındadır.
- KDV istisnası bakımından, satıştan doğan kazancın sermayeye ilave edilme şartı bulunmamaktadır. Satıştan doğan kazancın sermayeye ilave edilme şartı sadece KVK istisnası bakımından zorunludur.

Maliye Bakanlığı, kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle yer alan taşınmaz ve iştirak hisselerinin icra yoluyla satılması halinde de, bu satışın kanununun 17/4-r maddesi uyarınca KDV'den istisna olacağı görüşündedir.

Konu ile ilgili olarak tayin edilen bir Özelge'de; "icra yoluyla satışı yapılan gayrimenkullerin kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde bulunması halinde, söz konusu gayrimenkul teslimlerinde de Kanununun 17/4-r maddesine göre KDV istisnası uygulanacağı" belirtilmiş bulunmaktadır⁶ (Aras, 2009).

Bu çerçevede, en az iki tam yıl süreyle şirket aktifine kayıtlı bulunan taşınmaz ve iştirak hisselerinin icra yoluyla satışında, KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesinde düzenlenen istisna uygulanmalı, satış işlemi KDV'den istisna tutulmalıdır. Maliye Bakanlığı'nın aynı doğrultudaki görüşü son derece yerinde ve kişisel görüşümüze de uygundur.

2.1.6.9.14. İstisna Uygulamasında Damga Vergisi

5281 sayılı Kanun'un 8. maddesi ile 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu(DVK)'na ekli istisnaları düzenleyen (II) sayılı Tablonun "IV-Ticari ve Medeni İşlerle İlgili Kağıtlar" başlıklı bölümüne eklenen 35 numaralı fıkra; "5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin birinci fıkrasının 12 numaralı bendi kapsamındaki işlemler nedeniyle

⁶ MB'nin, 05.03.2008 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.54/5417-2364 sayılı Özelgesi.

düzenlenen kâğıtlar.” hükmü uyarınca, istisna kapsamındaki işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtlar damga vergisinden de istisnadır (Engin, 2005).

Damga vergisi istisnasının uygulanabilmesi için, Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yer alan istisna şartlarının yerine getirilmesi gerekmektedir.

2.1.6.9.15. İstisna Uygulamasında Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

Söz konusu istisna ile ilgili olarak, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na atıf yapmak suretiyle uygulama alanı bulmaktadır. Gider Vergileri Kanunu’nun 29’uncu maddesi (v) bendine göre;

“5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 8. maddesinin birinci fıkrasının (12) numaralı bendi kapsamındaki işlemler dolayısıyla lehe alınan paralar Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi’nden müstesnadır.” (Engin, 2005).

Bunun yanında, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun, Geçici 1’inci maddesinin 5’inci bendine göre; “Diğer kanunlarla 5422 sayılı Kanuna yapılmış olan atıflar, ilgili olduğu maddeler itibariyle bu kanuna yapılmış sayılır.” (Kurbetçi, 2010: 88).

Görüldüğü üzere, Gider Kanunu ile 5422 sayılı Kanuna yapılan atıf, Yeni 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun Geçici 1’inci maddesinin 5’inci fıkrası gereği, 5520 Sayılı Kanuna yapılmış sayılır.

2.1.7. Bankalara veya TMSF’ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar ile Bankalara Tanınan İstisna

2.1.7.1. Genel Açıklamalar

Gerek 2001 ekonomik krizi ve gerekse sonrası etkileri nedeniyle, finansal bakımdan zor duruma düşmüş kurumların borçlarının tahsili ile ilgili olarak getirilmiş bir istisna niteliğindedir.

Bu düzenleme ile bankacılık sektöründe yaşanan krizlerden sonra ortaya çıkan tahsilat ve borç ödeme güçlüklerinin aşılması bankaların mali bünyelerinin güçlendirilmesi, batık kredilerin geri dönüş olanaklarının genişletilmesi ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'nun elinde bulunan bankalara, dolayısıyla da bu fona ait alacakların tahsilinde çekilen güçlüklerin azaltılması hedeflenmiştir (Kurbetçi, 2010: 89).

2.1.7.2. Bankalara veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar ile Bankalara Tanınan İstisnanın İçeriği

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi ile “bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisnadan yararlanacak olan kurumların, bankalara borçları nedeniyle 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümleri uyarınca kanuni takibe alınmış olması veya TMSF'ye borçlu durumda olmaları gerekmektedir (Aksoyoğlu, 2010). İstisnadan;

- Bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar,
- Borçlu kurumların, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kefilleri,
- Borçlu kurumlar adına ipotek veren kurumlar vergisi mükellefleri,

yararlanabilmektedir (Duran, 2010).

İstisnaya konu olan kıymetler ise taşınmazlar⁷, iştirak hisseleri⁸, kurucu senetleri⁹ ve intifa senetleri ile rüçhan haklarıdır¹⁰ (Yıldırım, 2007).

⁷ İstisnaya konu olan taşınmazlar, Türk Medeni Kanunu'nda “Taşınmaz” olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. Bunlar Türk Medeni Kanunu'nun 704. maddesinde;

Öte yandan, istisnadan yararlanabilecek kazanç, söz konusu kıymetlerin borçlara karşılık olmak üzere, bankalara veya TMSF'ye satışından veya diğer şekilde devrinden sağlanan hasılatın, bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden tutarla sınırlı olacaktır (Duran, 2010).

İstisna uygulamasında, bankalara veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fon'a devrettikleri söz konusu aktif kıymetlerin en az iki yıl elde bulundurma şartı olmadığı gibi kazancın belli bir süreyle özel bir fon hesabında tutulma şartı da bulunmamaktadır (Aksoyoğlu, 2010).

Kanunun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) ve (f) bentlerinde yer alan istisnalardan birlikte yararlanılabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Kurumlar, söz konusu istisna hükümlerindeki şartları taşınmaları kaydıyla tercihlerini serbestçe belirleyebileceklerdir (Yıldırım, 2007).

Kurumlar Vergisi Kanunu 5/1-f maddesinde bankaların, kanuni takibe alınmış alacakları nedeniyle iktisap ettikleri taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı kurumlar

-
- Arazi,
 - Tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
 - Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler,
- olarak sayılmıştır.

Devredilecek veya elden çıkarılacak taşınmazlardan doğacak kazancın, bu istisna uygulamasına konu olabilmesi için taşınmazın Türk Medeni Kanunu'nun 705. maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, ilgili kurum adına tapuya tescili yapılmamış bir binanın satışından doğan kazançta istisna uygulanması söz konusu değildir (Duran, 2010).

⁸ Maddede yer alan "iştirak hisseleri" deyimini, menkul değerler portföyüne dahil hisse senetleri ile ortaklık paylarını ifade etmektedir.

Bunlar,

- Anonim şirketlerin ortaklık payları veya hisse senetleri (Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil),
 - Limited şirketlere ait iştirak payları,
 - Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları,
 - İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları,
 - Kooperatiflere ait ortaklık payları,
- olarak sıralanabilir.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi fonların katılma belgeleri ise iştirak hisseleri olarak değerlendirilmeyecektir (Duran, 2010).

⁹ Kurucu senetleri ve intifa senetleri Türk Ticaret Kanunu hükümlerine oylan yoksun olan, dönem kârından ve tasfiye bakiyesinden pay almaya yönelik çıkarılan senetlerdir (Duran, 2010).

¹⁰ Rüçhan hakkı, anonim şirketler ile eshamlı komandit şirketlerin sermaye artırımını gerçekleştirdikleri durumda, bu şirketlerin hisse senetlerini elinde bulunduran kurumların yeni hisse senedini öncelikli alma hakkıdır (Duran, 2010).

vergisinden istisna edilmiştir. Kazancın %75'ine tanınan bu istisna uygulamasından sadece bankalar yararlanabilecektir (Duran, 2010).

Maddede yer alan "banka" kavramından, 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu'na tabi bankaların anlaşılması gerekmektedir.

Bankalar tarafından, kanuni takibe alınmış alacakları nedeniyle iktisap ettikleri taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir (Yıldırım, 2007).

Bankaların da bu şekilde iktisap ettikleri söz konusu kıymetlerin satışında da iki tam yıl süreyle aktifte bulundurma şartı olmadığı gibi kazancın belli bir süreyle özel bir fon hesabında tutulma şartı da bulunmamaktadır.

2.1.8. Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnası

2.1.8.1. Genel Açıklamalar

Türkiye'de faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükellefleri, yurt dışı pazarlarda ürünlerini veya hizmetlerini daha geniş ve etkili bir şekilde tanıtmak ve pazarlamak amacıyla yurt dışında şube, mağaza, ofis, showroom gibi işyerleri açmakta veya yine tanıtım ve satış amaçlı olarak yabancı ülkelerde daimi temsilci bulundurmaktadırlar.

Şube, bir kuruluşun merkezi dışında faaliyette bulunan bölümleridir. Hukuki, idari ve ekonomik olarak merkeze bağlı olsa da üçüncü şahıslara karşı ayrı bir yerde faaliyette bulunur (Uçak, 2009).

Kurumların, ülkemiz dışındaki faaliyetlerinin özendirilmesi ve bu faaliyetlerden sağlanmış oldukları kazançların ülkemize getirilmesi bakımından önem taşıyan bir istisna düzenlemesidir (Akdoğan, 2008: 385).

2.1.8.2. Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnasının İçeriği

Yurt dışı şube kazançlarıyla ilgili istisna şartları Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-g maddesinde düzenlenmiş olup, aşağıdaki gibidir;

“Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri¹¹ veya daimî temsilcileri¹² aracılığıyla elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan kurum kazançları;

- Bu kazançların, doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- Kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,
- Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması, gerekmektedir (Ufuk, 2011).

Bu bent uyarınca toplam vergi yükü, birinci fıkranın (b) bendindeki tanıma göre tespit edilir.”

Söz konusu madde hükmü uyarınca toplam vergi yükü, yurt dışı iştirak kazançlarına ilişkin olarak yapılan vergi yükü hesaplaması (yukarıda yurt dışı iştirak kazançları istisnası bölümünde açıklanmaktadır) ile aynı şekilde tespit edilecektir (Yıldırım, 2007).

¹¹ Gelir Vergisi Kanununun 8. maddesinde, işyeri veya daimî temsilci tanımları yapılmıştır. Maddede, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tayin olunacağı öngörülen, **iş yeri**, anılan Kanununun 156. maddesinde “*Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.*” şeklinde tanımlanmıştır (Ufuk, 2011).

¹² **Daimi temsilci** bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimse olarak tanımlanmıştır (Ufuk, 2011).

Öte yandan 5811 sayılı “**Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun**”un Geçici 1. maddesi ile tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların;

- Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumlara ilişkin iştirak hisselerinin satışından doğan kazançları,
- Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları,
- Yurt dışında bulunan işyeri ve daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri ticari kazançları,

30.04.2009 tarihine kadar elde edilenler de dahil olmak üzere, bu Kanun’un yürürlüğe girdiği 22.11.2008 tarihinden itibaren 31.05.2009 tarihine kadar Türkiye’ye transfer edilmesi kaydıyla bu kazançlar ile ilgili yukarıda sayılan hiçbir şartla sınırlı olmaksızın kurumlar vergisinden müstesnadır (Aksoyoğlu, 2010).

Yine 5917 sayılı “**Bütçe Kanunlarında Yer Alan Bazı Hükümlerin İlgili Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelere Eklenmesi İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun**”un 46. maddesi ile 5811 sayılı Kanun’a eklenen Geçici 3. madde ile bu uygulama süresi uzatılmış ve tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların 01.05.2009 ile 31.12.2009 tarihleri arasında yukarıda belirtilen türden elde ettikleri kazançları 28.02.2010 tarihine kadar Türkiye’ye transfer etmeleri halinde yine hiçbir şartla sınırlı olmaksızın bu kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır (Aksoyoğlu, 2010).

2.1.9. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri İle Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna

2.1.9.1. Genel Açıklamalar

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi ile “yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden

sağlanan ve Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna olduğu” hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, söz konusu istisna uygulamasından yararlanılabilmesi için;

- Kazancın inşaat, onarma, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanması,
- Faaliyetin yurt dışında icra edilmesi,
- Kazancın Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir (Ünal, 2010: 108).

2.1.9.2. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisnanın İçeriği

İlgili istisna düzenlemesinden de anlaşılacağı üzere; yurt dışı inşaat¹³, onarma¹⁴, montaj¹⁵ işleri ile teknik hizmetlerden¹⁶ elde edilen kazançlara ilişkin istisna uygulamasından, ancak yurt dışında müteahhitlik hizmeti veya teknik hizmet ifasında bulunan firmaların yararlanabilmesi mümkündür (Ünal, 2010: 108).

Diğer taraftan, inşaat, onarım ve montaj işlerinin istisnadan yararlanabilmesi için, yurt dışında gerçekleştirilmesinin yanında bu işlerin yurt dışındaki bir işyerinden (şantiye) yürütülmesi gerekir. Bazı ülke mevzuatları gereği, bu işlerin şubeden değil fakat ayrı bir şirket adı altında yürütülmesi zorunlu tutulmuştur. Bu tür yasal zorunluluktan doğan ayrı şirket şeklinde yürütülen yurt dışı inşaat işleri de istisna hükümlerinden yararlanabilecektir (Kandemir ve Aplan, 2010).

¹³ Türk Dil Kurumu(TDK), Büyük Türkçe Sözlük’te “inşa” sözcüğünü, “yapı yapma, yapı kurma, kurma” olarak, “inşaat” sözcüğünü ise, “yapma işi, yapım” olarak tanımlamaktadır. “Yapı” sözcüğü ise, yine aynı sözlükte, “barınmak ya da başka amaçlarla kullanılmak için yapılmış her türlü mimarlık eseri, bina” şeklinde tanıma bağlanmıştır. Bu tanımlardan hareketle, “inşaat”ın, birden çok malzemenin bir araya getirilmek suretiyle, köprü, bina, yol, baraj gibi bir yapı yapma ya da meydana getirme işi olduğu söylenebilecektir (Yerci, 2010).

¹⁴ Onarma, bozulan, kırılan bir nesneyi yeniden eski konumuna getirerek, ona işlevini yeniden kazandırma olarak tanımlanabilecektir. Onarma işi, bir yapıyla ilgili olabileceği gibi, bir makine, cihaz ya da tesisatla da ilgili olabilir (Yerci, 2010).

¹⁵ Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük’te, “montaj” sözcüğünü, “bir makine, cihaz ya da mobilyanın parçalarını yerli yerine takma, monte etme” olarak tanımlamaktadır (Yerci, 2010).

¹⁶ Teknik hizmetler, verilen özelgelerde, “genel olarak, etüd, proje, tamir, bakım ve montaj şeklindeki hizmetler” olarak tanımlanmaktadır (Yerci, 2010).

Öte yandan, kurumların, yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyet “hizmet ihracı” olarak değerlendirileceğinden istisnadan yararlanması mümkün değildir.

Bu istisnanın uygulanması açısından, yurt dışında yapılan inşaat, onarım ve montaj işleri hizmetlerinden sağlanan kazançların Türkiye’ye getirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır¹⁷. Söz konusu kazançların yurt dışından getirildiği anda döviz alım belgesine (DAB) bağlanmasına da gerek yoktur. Kazançların Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi istisnadan yararlanılması için yeterlidir (Kandemir ve Aplan, 2010).

Yurt dışındaki işyerlerinden elde edilen kazançların genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye’de de aynı tarih itibarıyla genel sonuç hesaplarına kaydedilecektir. Bu hususun Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, kazancın kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye’ye getirilmesinin herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede kazanca tasarruf edilebilmesi yeterlidir (Kandemir ve Aplan, 2010).

Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazanç, hesaplara intikal ettirilmesi gereken tarihte T.C. Merkez Bankası’nın o gün için tespit ve ilan ettiği döviz alış kurlarıyla değerlendirilecektir. T.C. Merkez Bankası’nca tespit ve ilan olunmayan yabancı paralarda ise Maliye Bakanlığı(MB)’nin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit ve ilan ettiği kurlar dikkate alınacaktır (Elele, 2007).

¹⁷ Konuya ilişkin olarak 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nde yapılan açıklamalar aşağıdaki gibidir (Ünal, 2010).

"Yurt dışındaki şubelerden elde edilen kazançların genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye’de de aynı tarih itibarıyla genel sonuç hesaplarına kaydedilecektir. Bu hususun Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, kazancın kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye’ye getirilmesinin herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede kazanca tasarruf edilebilmesi yeterlidir.

Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazanç, hesaplara intikal ettirilmesi gereken tarihte T.C. Merkez Bankasının o gün için tespit ve ilan ettiği döviz alış kurlarıyla değerlendirilecektir. T.C. Merkez Bankasınınca tespit ve ilan olunmayan yabancı paralarda ise Maliye Bakanlığının Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit ve ilan ettiği kurlar dikkate alınacaktır.

Yurt dışı faaliyet sonucunda elde edilen kazançlar elde edildiği dönem itibarıyla, Türkiye’de ilgili olduğu geçici vergi matrahının tespitinde de dikkate alınacaktır. "

İlgili istisnadan yararlanmak için, kurumların, kazancı doğuran faaliyeti, yurt dışında bulunan işyerleri ya da daimi temsilciler aracılığıyla yapmaları gerektiği şeklindeki genel ilke, teknik hizmetler için de geçerlidir.

Bu bağlamda, kurumlar, teknik hizmetleri, yurt dışında bulunan işyerleri ya da daimi temsilcileri aracılığıyla yaptıkları takdirde, bu hizmetlerden doğan kazanç nedeniyle kurumlar vergisi istisnasından yararlanacaklardır. Ayrıca, teknik hizmetlerin yurt dışındaki inşaat, onarım ve montaj işlerine bağlı olarak yapılma koşulu bulunmamaktadır.

Daha önce de belirtildiği üzere, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nın 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (h) bendinde yer alan istisnadan yararlanmak için, inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerin yurt dışında yapılması gerekmektedir. 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5.9. bölümünde, "dolayısıyla" sözcüğü ile başlayan tümcede, teknik hizmetlerle ilgili olarak, yukarıda belirtilen gerekliliğin istisnası niteliğinde aşağıdaki açıklama yapılmıştır:

"(...) kurumların yurt dışında bir inşaat ve onarım işi varsa, buna bağlı teknik hizmetler, ister Türkiye'de, isterse yurt dışında yapılsın, elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilecektir."

Bu açıklama uyarınca, teknik hizmetlerin, bu hizmeti ifa eden kurumca yurt dışında icra edilen bir inşaat ve onarım işinin tamamlayıcı parçası olduğu hallerde, Türkiye'den yapılması istisnadan yararlanmayı engellemeyecektir (Yerci, 2010).

İstisnaya tabi kazanç, yurt dışı inşaat onarım ve teknik hizmetlerin ortaklık halinde yürütülmesinden elde ediliyorsa, istisna uygulaması aynı Kanun'un 5/1-b-4 hükümleri çerçevesinde gerçekleşecektir (Kurbetç, 2010: 93).

1 Seri No'lu KVKGT'ye göre, yurt dışında yapılan inşaat işleri nedeniyle, işin tamamlanmasından sonra ödenen kur farkı ve faiz giderleri, merkezi kurum için ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılmış bir gider niteliğinde olduğundan, Türkiye'de kurum kazancında gider olarak dikkate alınabilecektir. Ayrıca, merkez tarafından yurt dışı şubeye teslim edilen mal ve hizmetler için düzenlenen faturalar,

merkez tarafından hasılat olarak hesaplara alınacak ve bu işlemler neticesinde ortaya çıkacak borç ve alacaklar ise merkez tarafından genel esaslar çerçevesinde değerlemeye tabi tutulacaktır.

Söz konusu istisna, kurumların yurt dışı faaliyetleri ile ilgili işlemlerin vergi bakımından kayıt altına alınmasını ve izlenmesini özendirme amacı gütmekle birlikte mükerrer vergilemeyi önlemek amacıyla düzenlenmiştir.

2.1.10. Eğitim Tesisleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

2.1.10.1. Genel Açıklamalar

Öteden beri özelleştirme kavramı, devletin iktisadi faaliyetlerinin tamamen veya kesmen sınırlandırılmasını ve ekonomide piyasa güçlerinin etkili kılınması veya ticari hayattaki denetim ve mülkiyetin, kamu kesiminden özel kesime aktarılması olarak tanımlanmıştır. Ancak günümüzde özelleştirme uygulamalarının sadece iktisadi alanla sınırlı kalmayıp iç güvenlik, sosyal güvenlik ve eğitim gibi alanlarda da kendisini gösterdiği gözlemlenmekte ve uygulama alanı oldukça genişlemektedir (Şen, 2007).

Türkiye’de eğitim sistemindeki özelleştirme çabaları son bir kaç yıldır hız kazanmıştır. Bu kapsamda ülkemizde devlet politikası olarak belirlen özel okulların teşvik edilmesi ile özel okulların sayılarının artırılması suretiyle devletin üzerindeki malî yükün azaltılması hedeflenmiştir. Özel okulların kurulmasını teşvik etmek amacıyla da bir takım vergisel avantajlar sağlanmıştır. Bu kapsamda vergi kanunlarında yapılan değişikliklerle okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlara gelir ve kurumlar vergisi istisnası getirilmiş, bazı hizmet teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Aynı şekilde sosyal hizmet kuruluşları olan rehabilitasyon merkezleri de vergi istisnası kapsamına alınmıştır. Özel okul ve rehabilitasyon merkezi işletmecilerine sağlanan vergi teşviklerinin mahiyeti, kapsamı ve yararlanma koşulları yazımızın konusunu oluşturmaktadır (Şen, 2007).

Bu istisna, kurumların eğitim ve öğretim faaliyetleri alanında özendirilmesi amacını gütmektedir. Yarı toplumsal bir nitelik taşıyan, eğitim ve öğretim hizmetinin artırılması ve etkinleştirilmesi dolayısıyla önemli fonksiyonu bulunan bir istisna niteliğindedir.

2.1.10.2. Eğitim Tesisleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisnanın İçeriği

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-ı maddesi¹⁸ ile eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası; 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında yer alan okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar ile, Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara uygulanacaktır (Ufuk, 2010).

İstisna kapsamındaki;

- Okul Öncesi Eğitim Okulu, 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanunu'nun 19, 20 ve 21. maddelerine göre kurulan ve mecburi ilköğretim çağına gelmemiş çocukların eğitimini sağlayan okulları,
- İlköğretim Okulu, 1739 sayılı Kanun'un 22-25. maddelerinde belirtilen ve 6-14 yaşlarındaki çocukların eğitim ve öğretimini sağlayan okulları,
- Orta Öğretim Okulları, 1739 sayılı Kanun'un 26-30. maddelerinde belirtilen ve ilköğretime dayalı, en az üç yıllık öğrenim veren genel, mesleki ve teknik öğretim okullarını,
- Özel Eğitim Okulları, engelliler için açılan okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim okullarını,
- Rehabilitasyon Merkezleri, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurularak faaliyet gösteren ve bedensel, zihinsel ve ruhsal özürleri nedeniyle normal yaşamın gereklerine

¹⁸ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-ı hükmüne göre; "Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi itibariye elde edilen kazançlar (İstisna, belirtilen okulların ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlar.)" kurumlar vergisinden istisnadır.

uyamama durumunda olan kişilerin, fonksiyon kayıplarını gidermek ve toplum içinde kendi kendilerine yeterli olmasını sağlayan beceriler kazandırmak veya bu becerileri kazanamayanlara devamlı bakmak üzere kurulan sosyal hizmet kuruluşlarını, ifade etmektedir (Ufuk, 2012b).

Söz konusu istisna, okulların eğitim-öğretim, merkezlerin ise rehabilitasyon faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına 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. Yemek ve konaklama hizmetlerinin okul bünyesinde verildiği ve bu hizmetlere ilişkin bedelin okul ücretine dahil olduğu durumlarda, elde edilen kazanç herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın istisna uygulamasına konu olacak olup yemek hizmetinin dışarıdan satın alınması istisna uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir (Ufuk, 2010).

Yukarıda belirtilenlerin dışında kalan, öğrencileri istedikleri derslerde 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 liselere hazırlık, bilgisayar, sürücü, dans, bale, mankenlik ve spor kursları gibi) ile öğrenci etüt eğitim merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar hakkında istisna uygulanmayacaktır (Aksoyoğlu, 2010).

Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezi dışındaki sağlık tesislerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara anılan istisna uygulanmayacaktır.

Özel eğitim ve öğretim kurumlarına ait kazançların istisnadan yararlanabilmesi için 01.01.2006 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir. 01.01.2004-31.12.2005 tarihleri arasında faaliyete geçen özel okullarla ilgili olarak, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerinin uygulanacağı tabiidir.

İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin faaliyete geçmelerini müteakiben Maliye Bakanlığı'na yazılı olarak başvurmaları gerekmektedir. İstisna uygulaması ile ilgili olarak Milli Eğitim Bakanlığı'nın görüşü alınmak suretiyle mükelleflere sonuçtan bilgi verilir (Şen, 2007).

Rehabilitasyon merkezlerinin istisnadan yararlanabilmesi için özel eğitim ve öğretim kurumlarında olduğu gibi, bu merkezlerin 01.01.2006 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir. Rehabilitasyon merkezlerinin kazançlarına istisna uygulanabilmesi için bu merkezlerin Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere bağlı olması gerekmektedir (Ufuk, 2012b).

Ayrıca, söz konusu vakıf ve derneklerin senesinde veya tüzüğünde, vakıf veya derneğin amaçları arasında genel insan sağlığına ilişkin kurumlar kurulması ve işletilmesiyle ilgili hükümlerin bulunması gerekmektedir.

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere rehabilitasyon merkezi işletmeye başlayacak olanlar, istisnadan yararlanmak için Maliye Bakanlığı'na başvurmaları gerekmektedir (Şen, 2007).

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan düzenleme 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olduğundan, 01.01.2006 tarihinden itibaren faaliyete geçen okul ve rehabilitasyon merkezlerinin kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren beş vergilendirme dönemi kurumlar vergisinden istisna olacaktır (Ufuk, 2012b).

Kurum açma izin belgesinin daha önceki bir tarihi taşıması, istisna uygulamasının süresini değiştirmez. Örneğin, kurum açma izin belgesini 2010 yılında alan bir işletmenin Eylül 2011 tarihinde faaliyete geçmesi halinde, bu okulun işletilmesinden elde edilen kazançlara 2011-2015 vergilendirme dönemlerinde istisna uygulanacaktır.

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 bir ifadeyle, istisna

uygulanması okul veya merkez bazında yapılacaktır. Bu bakımdan, istisna uygulaması açısından, mükelleflerin kayıtlarını farklı yıllarda faaliyete geçen işletmelerinden elde edilen kazançları ayrı ayrı tespit etmeye imkân verecek şekilde tutmaları gerekmektedir (Şen, 2007).

Diğer taraftan, yeni bir okul açılışı olarak tanımlanmayan mevcut okul kapasitesinin genişletilmesi veya başka bir binaya taşınması hallerinde istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır.

Son olarak, eğitim ve öğretim istisnasından yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kuruma devretmeleri halinde, devralan kurum istisnadan beş vergilendirme dönemi değil, faydalanılmayan dönem kadar yararlanacaktır.

2.1.11. Risturn İstisnası

2.1.11.1. Genel Açıklamalar

Kooperatifler, kar elde etme ve kar dağıtma amacı gütmeyen kurumlar olup, esas amaçları yeterli ekonomik güce sahip olmayan kişilerin mesleki ve geçimlerine ait gereksinimlerini karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle karşılamaktır (Pehlivan, 2003).

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu 1. maddesinde kooperatifçiliğin tanımı aşağıdaki gibi yapılmıştır;

“Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir.”

Yukarıdaki tanım da belirtildiği gibi kooperatifler kar amacı içinde olmadan ortaklarının ekonomik çıkarlarını korumak maksadı ile bireylerin ve tüzel kişilerin bir araya gelerek kurmuş oldukları kuruluşlardır. Buradan da anlaşıldığı üzere kooperatifler

sadece bireylerin bir araya gelmesinden değil aynı zamanda tüzel kişilerin yani şirketlerin de şahıslarla bir araya gelmesinden oluşabilir (Marmara ve Marmara, 2010).

Diğer bir deyişle, kooperatifler, ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini sağlayıp, korumak için kurulurlar ve ortaklarının belli konulardaki ihtiyaçlarının en uygun şartlarda karşılanmasını amaçlarlar. Örneğin bir tüketim kooperatifinde tüketim maddelerinin en uygun fiyatla ortaklara sağlanması, bir üretim kooperatifinde ürünlerin en yüksek fiyatla ortaklardan satın alınması hedeflenir.

Ancak; kesin sonuçlar alınmadan ortak lehine aşırı bir fiyat politikası, kooperatifin güvenliğini tehlikeye düşürebileceğinden, başlangıç fiyatları olması gerekenden bir miktar farklı olarak tespit edilir. Bu farklılık dolayısıyla sonuçta, kooperatif bünyesinde bir kâr (gelir-gider farkı) oluşur. İşte risturn bu şekilde oluşan karların ortaklara iadesini, diğer bir ifadeyle ortak içi işlemlerde uygulanan fiyatın “düzeltmesini” ifade eder (Karadeniz, 2007).

Risturn kelime anlamı ile “geri verme” demektir. Risturnlar bir bakıma, ticari hayatta, belli şartlarla hesap dönemi sonunda müşterilere iskonto yapılması olayına benzetilebilirler. Ancak risturnlar, kooperatifin ortak içi işlemlerden doğan kazancının, ortaklara geri verilmesinin aracı olarak kullanılma özellikleri ile iskontolardan ayrılır. Bilindiği üzere, yıl sonu iskontoları satış miktarının artmasını teşvik etmek üzere yapılmaktadır (Karadeniz, 2007).

2.1.11.2. Risturn İstisnasının İçeriği

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde, kooperatiflerde risturn istisnası düzenlenmiştir¹⁹. Buna göre; tüketim, üretim ve kredi

¹⁹ 5520 Sayılı KVK'nın 5/1-i maddesi;

“Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile aşağıda belirtilen kooperatiflerin ortakları için;

1. Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevî gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine,
2. Üretim kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine,
3. Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere, göre hesapladıkları risturnlar.

kooperatiflerinin ortakları için hesapladıkları risturnlar bent hükmünde öngörülen koşulların varlığı halinde kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Kooperatiflerde, ortakların yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri tutarlardan harcanmayarak iade edilen kısımlar da kooperatifin türüne bakılmaksızın istisnadan yararlanacaktır (Akyol, 2007).

Diğer bir anlatımla, bütün kooperatifler için ortakların yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak ortaklara iade edilen kısımlar, risturn istisnasından yararlanacaktır. Yönetim gideri olarak ödenen paraların risturn sayılabilmesi için kooperatif tarafından üyelere iade edilmesi gerekmektedir. İade nakden olabileceği gibi hesaben de olabilir (Karadeniz, 2007).

Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevî gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların kıymetine göre hesaplanan risturnlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Buna göre, tüketim kooperatiflerinde, ortakların satın aldığı malların kıymetine göre hesaplanan risturnların istisnadan yararlanabilmesi için satın alma fiilinin, “kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılama” amacına dayalı olması gerekmektedir. Kooperatiflerin ortaklarına bu maddelerin dışında sattıkları mallardan (elektrikli ev aletleri, halı, mobilya vb.) sağladıkları kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulacaktır (Karadeniz, 2007).

Üretim kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine göre hesaplanan risturnlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir (Marmara ve Marmara, 2010).

Buna göre, ortakların ancak kendileri tarafından üretilip kooperatife sattıkları mallar ile münhasıran kendi üretim faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları malların kıymetlerine göre hesaplanan risturnlar istisnadan yararlanacaktır (Karadeniz, 2007).

Kredi kooperatiflerinde ise, ortakların kullandıkları kredilere göre hesaplanan risturnlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Kredi kooperatifleri, ortaklarının sermaye katılımlarıyla oluşacak fonların, ortakların kredi ihtiyaçlarını gidermede kullanılmasını amaçlamakta olup; kooperatif ortaklarının kullandıkları kredilere göre (Kredi tutarı x Gün sayısı) hesaplanan risturnlar vergiye tabi olmayacaktır (Karadeniz, 2007).

Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerinde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.

Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz. Bunların genel kazançtan ayrılmasında, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı esas alınır.”

Risturn istisnası, kooperatif muafiyetinden faydalanan kooperatifler için bir önem taşımaz. Muafiyet kapsamında bulunan kooperatifler, zaten kurumlar vergisi uygulamasının dışında kalmaktadır. Söz konusu istisna, muafiyet şartlarını kaybeden kooperatifler için anlam ifade etmektedir (Kurbetçi, 2010: 100).

Kooperatiflerin, bu istisnadan yararlanabilmeleri için 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'na tabi olması zorunlu değildir. Özel kanunlarla kurulmuş olan kooperatifler de şartların gerçekleşmesi durumunda söz konusu istisnadan yararlanabileceklerdir(Kurbetçi, 2010: 100).

Risturn istisnası, yalnızca ortaklarla ortaklık statüsü kapsamında yapılan işlerden kaynaklanan kazançlarla ilgilidir. Bundan dolayı, ortaklarla yapılan işlerden doğan kazançlarla, ortaklardan başka kimselerle yapılan işlerden doğan kazançların ayrılması gerekmektedir. Ayırma işleminde, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine oranı esas alınacaktır. Burada öncelikle, ortaklarla ortaklık statüsüne göre yapılan yıllık iş hacmi saptanacak, daha sonra bu tutar, ortaklık dışındaki kişilerle yapılan iş hacmi de dahil olmak üzere kooperatifin yıllık genel iş hacmine oranlanacaktır. Bu şekilde hesaplanan risturnların ortaklara dağıtılması halinde, dağıtılan bu kârlar ortaklar açısından kâr dağıtımı olarak değerlendirilmeyecektir (Serin, 2006).

Bu şekilde hesaplanan risturnların ortaklara dağıtılması halinde, dağıtılan bu kârlar ortaklar açısından kâr dağıtımı olarak değerlendirilmeyeceğinden, kazanç ve kâr dağıtımı niteliğinde sayılmayan bu tutarların kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması veya ortaklarca gelir vergisi beyannamesi ile beyanı da söz konusu olmayacaktır (Karadeniz, 2007).

Diğer taraftan, risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Bir diğer husus, risturn istisnasının hangi dönemde uygulanacağıdır. İstisna, risturn esasında dağıtılacak kazancın doğduğu dönemde uygulanır. Fiili ödemenin bir sonraki dönemde yapılması sonucu etkilemez. Elbette ki yetkili organların, risturn edilecek tutar ve

bununla ilgili diğer şartları, kazancın doğduğu dönemle ilgili beyanname verme süresi içinde tespit etmiş olması gerekliliği vardır (Karadeniz, 2007).

2.2. Diğer Kanunlarda Yer Alan İstisnalar

Kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik istisna hükümleri sadece Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer almamaktadır. Anılan kanun dışında özel kanunlarla da birtakım istisna hükümleri getirilmektedir. Bu çerçevede, diğer kanunlarda yer alan ve özellik arz eden bazı istisna uygulamalarına ilişkin açıklamalar aşağıda yer alacaktır.

2.2.1. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna

21.12.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4490 sayılı “Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun”un 12. maddesi ile gelir vergisi mükellefleri ve kurumlar vergisi mükelleflerinin Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançları gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisna edilmiştir (Arı, 2006).

2.2.1.1. Yasal Düzenleme Ve İstisnanın İçeriği

4490 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 12. maddesinin birinci fıkrasında, “Bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin²⁰ ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır.” Hükümü yer almaktadır. Bu hükme göre, 4490 Sayılı Kanun'la oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar;

²⁰ 4490 sayılı Kanun'da gemiler ve yatların Türk Uluslararası Gemi Siciline (TUGS) kaydı esasları düzenlenmektedir. Kanun'da gemiler ve yatlar şu şekilde tanımlanmıştır:

Gemi: Ticari amaçla kullanılan her türlü yük, yolcu ve açık deniz balıkçı gemilerini,

Yat: Yat tipinde inşa edilmiş, gezi ve spor amacıyla yararlanılan, taşıyacakları yatçı sayısı otuz altıyı geçmeyen, yük ve yolcu gemisi niteliğinde olmayan, turizm şirketi envanterlerinde kayıtlı ve tonilato belgelerinde “Ticari Yat” olarak belirtilen deniz araçlarını, ifade etmektedir.

- Faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde gelir vergisine,
- Faaliyetin kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde kurumlar vergisine,
- Türk Uluslararası Gemi Sicili (TUGS)'ne kayıtlı gemilerin devrinden elde edilecek kazançlar gelir ve kurumlar vergisine tabi olmayacaktır (2013 Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2013: 64).

Ancak bu istisna, gerçek ve tüzel kişilerin Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıt ettirdikleri gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar ile sınırlıdır. Diğer yandan bir kurumun söz konusu gemi işletmeciliğinden elde ettiği kazançların ortaklara kar payı olarak dağıtılması halinde, ortaklar yönünden genel hükümlere göre işlem yapılacaktır.

Öte yandan, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların otel veya restoran işletmeciliğinde (yüzer otel veya restoran) kullanılması durumunda bu faaliyet gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirilememesi sebebiyle istisnadan yararlandırılması mümkün değildir (Arı, 2006).

2.2.1.2. İstisna Kazanç Tutarının Tespiti

İstisnanın uygulanabilmesi için gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen hasıllattan, bu faaliyetlere ilişkin giderlerin düşülmesi suretiyle istisna kazancın tespiti gerekmektedir.

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi sonucunda zarar doğması halinde, bu zararın diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün değildir. Aynı şekilde, gemiye ait amortisman ve itfa payları da dahil olmak üzere bu faaliyet için yapılan giderler, istisna kapsamı dışında elde edilen kazançlardan indirilemeyecektir (2013 Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2013: 65).

Münhasıran Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı faaliyetlerinden elde edilen kazançlar ile bu gemilerin devrinden doğan

kazançlar istisnaya konu olacağından, anılan faaliyetler nedeniyle doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirlerinin kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır (Arı, 2006).

Diğer yandan, anılan sicile kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı ile bu gemilerin devrine ilişkin faaliyetlerle ilişkili olmaksızın elde edilen kur farkı, vade farkı gelirleri ile faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirler için söz konusu istisna uygulanmayacaktır.

İstisnadan yararlanılabilmesi için kayıtların, istisna kazanç ile diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç ayırımının yapılmasını sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir (Arı, 2006).

2.2.2. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda Geçici 2. maddesinin 6170 Sayılı Kanun'la değişik birinci fıkrası uyarınca, bölgede yer alan yönetici şirketlerin 4691 Sayılı Kanun'un uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin münhasıran bu bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisna uygulamasına yönelik açıklamalar izleyen bölümlerde yer alacaktır.

2.2.2.1. Yasal Düzenleme

4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun vergilendirmeye yönelik hükümler içeren Geçici 2. maddesi aşağıdaki gibidir (2013 Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2013: 67):

“Geçici Madde 2 – (Değişik birinci fıkra: 2/3/2011 md .) Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve AR-GE

faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

(Değişik ikinci fıkra: 2/3/2011 - 6170/7 md.) Bölgede çalışan, AR-GE ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri, 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Muafiyet kapsamındaki destek personeli sayısı AR-GE personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Ancak, bölgelerde yer alan girişimcilerin yürüttükleri AR-GE projesi kapsamında çalışan AR-GE personelinin, bölgede yürüttüğü görevle ilgili olarak yönetici şirketin onayı ile bölge dışında geçirmesi gereken süreye ait ücretlerinin bir kısmı gelir vergisi kapsamı dışında tutulur. Kapsam dışında tutulacak ücret miktarı, Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınarak hazırlanacak yönetmelikle belirlenir. Yönetici şirketin onayı ile bölge dışında geçirilen sürenin bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığını tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur.

(Ek fıkra: 30/12/2004 – 5281/41 md .) Bu madde hükümleri TÜBİTAK-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi yönetici şirketi, bu bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri ile bölgede çalışan araştırmacı, yazılım ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri bakımından da uygulanır.”

2.2.2.2. Yazılım ve AR-GE Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisnanın İçeriği

Mükelleflerin münhasıran, teknoloji geliştirme bölgelerinde gerçekleştirdikleri yazılım ve AR-GE'ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

4691 Sayılı Kanun'un Geçici 2. maddesinin 6170 Sayılı Kanun'la değişik birinci fıkrası uyarınca, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir (2013 Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2013: 67).

Geçici 2. maddenin yürürlüğe girdiği 01.01.2004 tarihinden önce teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar da, faaliyete başladıkları tarihten bağımsız olmak üzere 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin, bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi, istisnadan yararlanamaz (Yıldırım, 2007).

İstisna uygulanmasında, mükellefin tam veya dar mükellefiyet esasında gelir veya kurumlar vergisine tabi olmasının bir önemi yoktur.

5035 Sayılı Kanun ile 4691 Sayılı Kanun'a eklenen geçici 2. maddenin 6170 Sayılı Kanun'la değişik birinci fıkra uyarınca, yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Daha önce Kanun'un 8. maddesinde yer alan düzenlemede yönetici şirketlerin elde ettikleri kazançla ilişkin bir istisna yer almamaktaydı (2013 Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2013: 68).

Öte yandan, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve AR-GE faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmının, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilmesi mümkündür. Ancak seri üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazanç kısmı istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir (Yıldırım, 2007). Ancak, lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarılama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirileceği tabiidir.

2.2.2.3. İstisna Kapsamına Giren Faaliyetler

İstisna, sadece yazılım ve AR-GE'ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlara tanınmıştır. Bu açıdan her şeyden önce hangi faaliyetlerin istisna kapsamına girdiğinin tespiti gerekmektedir (Yıldırım, 2007).

4691 Sayılı Kanun'un 3. maddesinin birinci fıkrasının 6170 Sayılı Kanun'la (c) bendinde;

Araştırma ve Geliştirme (AR-GE): Araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yazılım dahil yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmalar;

(1) bendinde ise; **Yazılım:** Bir bilgisayar, iletişim cihazı veya ilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin, belli bir sistematik içinde, tasarlama, geliştirme şeklindeki ürün ve hizmetlerin tümü ile bu ürün ya da mal ve hizmetlerin lisanslama, kiralama ve tüm hakları ile devretme gibi teslim şekillerinin tümü, olarak tanımlanmıştır (2013 Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2013: 68).

2.2.2.4. İstisna Kazanç Tutarının Tespiti

4691 Sayılı Kanun'a eklenen geçici 2. maddede yer alan istisna, bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasıllardan bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın tamamı istisna olacaktır (Yıldırım, 2007).

İstisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, Kanun uygulaması kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi gerekmektedir. Kazancı istisna kapsamında olan faaliyetlere ait giderlerin diğer faaliyet ve gelirlerle ilişkilendirilmesi, beyan edilecek matrahın hatalı tespitine yol açacaktır. Bu nedenle bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin,

4691 Sayılı Kanun kapsamı dışındaki ticari işlemlerinden elde edecekleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu kapsamda, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir (2013 Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2013: 69).

Kanun uygulaması kapsamında, istisna olan faaliyetlerin zararlarla sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün değildir.

Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine, diğer kurumlardan geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan yardımlar, borç mahiyetinde olduğundan ticari kazançta dahil edilmesi söz konusu olmayacaktır (Yıldırım, 2007).

Diğer taraftan, 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliği'nde, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflere, istisnadan yararlanan AR-GE projelerine ilişkin olarak, TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından bu mahiyetteki her türlü bağış ve yardımlarının, kurum kazancına dahil edileceği ve istisnadan yararlandırılacağı açıklanmıştır.

2.2.2.5. İstisna Uygulamasında Süre

İstisna, 31.12.2023 tarihine kadar uygulanacak olup, istisna süresinin başlangıç tarihi olarak, yönetici şirketten izin alınarak bölgede fiilen faaliyete geçilen tarih esas alınacaktır.

Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançları da 31.12.2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

2.2.3. Serbest Bölgeler Kazanç İstisnası

2.2.3.1. Yasal Düzenleme

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 5084 Sayılı Kanun'la 06.02.2004 tarihinden itibaren uygulanmak üzere değiştirilen 6. maddesi ile bölgelerde vergi mevzuatına ilişkin hükümlerin uygulanmasına başlanılmış, tam ve dar mükelleflerin bölgedeki gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti sona ermiştir. Eklenen geçici 3. madde ile de geçiş dönemine ilişkin istisna uygulaması düzenlenmiştir. Söz konusu Kanun hükümleri aşağıdaki gibidir (2013 Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2013: 71):

“Madde 6 – (DEĞİŞİK: Birinci Fıkra; 25/11/2008 – 5810/4 mad) Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir. Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilir.”

“Geçici Madde 3- Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin (Yıldırım, 2007);

- a. Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 31.12.1960 tarih ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.
- b. Bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır.
- c. Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır.

(DEĞİŞİK: İkinci Fıkra; Yürürlük: 01/01/2009 – 5810/7 mad.) Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;

- a. Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. ve 30. maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.
- b. Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oranı % 50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.
- c. Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

2.2.3.2. Geçiş Döneminde Kurumlar Vergisi İstisnasının İçeriği

Serbest Bölgeler Kanunu'nun Geçici 3. 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 müstesnadır (Yıldırım, 2007).

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 (2013 Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2013: 72).

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 ya da iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değildir (Yıldırım, 2007).

Diğer taraftan, sözü edilen 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 yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir (Yıldırım, 2007).

2.2.3.3. İstisna Kazanç Tutarının Tespiti

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan istisna, bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, mükelleflerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hasılatın bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin

düşülmesi sonucu bulunacak kazanç, gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır (2013 Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2013: 72).

İstisna kazancın doğru bir şekilde tespitinin yapılabilmesi açısından, istisna kapsamında olan faaliyetler ile diğer faaliyetlere ilişkin hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi gerekmektedir. Serbest bölgelerde yürütülen ve istisna kapsamına giren faaliyetlerin zararlarla sonuçlanması halinde; bu zararların, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün bulunmadığı gibi ertesi yıla devredilmesi de mümkün değildir (Yıldırım, 2007).

Aynı şekilde, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde elde edilen hasılatın, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler de söz konusu istisnadan yararlanabilecektir. İstisnanın, bunun dışında, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere teşmil edilebilmesi, 3218 Sayılı Kanun'a 5084 Sayılı Kanun'un 9. maddesiyle eklenen Geçici 3. maddenin, bu istisnayı sadece bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetler dolayısıyla elde edilen kazançlar ile sınırlaması nedeniyle mümkün bulunmamaktadır (2013 Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2013: 72).

Diğer taraftan 1 No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğ taslağında, teknoloji geliştirme bölgelerinde olduğu gibi serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflere, TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından AR-GE projelerine ilişkin olarak ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarlarının, kurum kazancına dahil edileceği ve istisnadan yararlandırılacağı açıklanmıştır.

2.2.3.4. İstisna Uygulamasında Süre

Serbest Bölgeler Kanununun Geçici 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan kazanç istisnası, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olduğundan, istisna uygulaması mükelleflerin faaliyet ruhsatlarında belirtilen sürenin son günü (son gün dahil) bitecektir.

2.2.4. Yatırım İndirimi İstisnası

2.2.4.1. Genel Açıklamalar

Vergi idaresi uzun yıllardır uygulanmakta olan “yatırım indirimi” kurumunu (getiriliş amacından farklı olarak vergi planlaması ve verimsiz yatırımların teşvik edilmesi amaçlı olarak kullanımının yaygınlaştığı gerekçesiyle) 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5479 sayılı Kanunla²¹ yürürlükten kaldırmıştır. Aynı kanunla 193 sayılı GVK’ya geçici 69. madde eklenmiştir. Söz konusu maddeyle geçiş hükümleri düzenlenmiş ve geçmiş yıllardan devreden yatırım indiriminin kullanma hakkı üç yıla sınırlı olmak üzere mükelleflerin tercihlerine bırakılmıştır. Bu madde hükmüne göre mükellefler en son 2008 yılı beyannameleri üzerinde yatırım indirim haklarından faydalanabilmişlerdir. Diğer taraftan söz konusu geçici 69. maddede yer alan “sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait” hükmü Anayasa Mahkemesi’nin 15.10.2009 tarihli kararıyla²² iptal edilmiştir. Bu iptal kararı üzerine 6009 sayılı Kanunla²³ geçici 69. maddede değişiklikler yapılmış ve bu değişikliğe ilişkin olarak 276 Seri No.lu GVK Genel Tebliği²⁴ yayımlanmıştır (Bakmaz, 2012).

Yatırım indirimi istisnasının yürürlükten kaldırıldığı aynı dönemde, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’yla (KVK) kurumlar vergisi oranının % 20’ye indirilmesi, mükelleflerin bu istisnanın kaldırılmasına yönelik tepkilerini azaltmada büyük rol oynamıştır.

Vergi idaresinin yatırım indirimi müessesine ilişkin olarak 6009 sayılı Kanunla yaptığı değişiklik hükümleri de iptal istemiyle Anayasa Mahkemesi’ne taşınmış ve bu değişiklik hükümlerinden bazıları Anayasa Mahkemesi’nin Kararıyla iptal edilmiştir²⁵.

3 yıllık geçiş döneminin ardından yatırım indirimi istisnasını içermeyen bir teşvik mevzuatıyla girilen 2009 yılında bölgesel ve sektörel ayrımlar, yatırım teşvik belgesinin

²¹ 08.04.2006 tarih ve 26133 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²² 08.01.2010 tarih ve 27456 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²³ 01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁴ 01.10.2010 tarih ve 27716 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁵ Anayasa Mahkemesi’nin, 09.02.2012 tarih ve E.2010/93, K.2012/20 sayılı Kararı.

şart olması gibi özellikleriyle, bu istisnanın 4842 sayılı Kanunla²⁶ değiştirilmeden önceki halini anımsatan “indirimli kurumlar vergisi” uygulanmaya başlamıştır. Bu yeni teşvik müessesesinde, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin KVK’nın 32/A maddesi kapsamındaki yatırımlarından elde edecekleri kazançlarına indirimli oran uygulanarak, devletin bu kazançlar üzerinden alacağı vergilerin bir kısmından vazgeçilmektedir. Bu suretle, alınmayan vergiler yoluyla yatırımcıya destek olunmaktadır (Kırbaş, 2010).

Gerek özellikleri gerekse kanunun amaçlarına bakıldığında, adeta yatırım indirimi istisnasının yerini doldurması için getirilen “indirimli kurumlar vergisi” daha tam anlamıyla uygulanmadan, Anayasa Mahkemesi’nin İptal Kararıyla²⁷ “yatırım indirimi istisnası” teşvik mevzuatımıza bir takım sınırlarla geri gelmiştir (Kırbaş, 2010).

2.2.4.2. Yasal Düzenleme

Belirtildiği üzere; 5479 sayılı Kanun’un 2. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu’nun “Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası” başlıklı 19. maddesi 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmış olup, anılan Kanun’un 3. maddesiyle de Gelir Vergisi Kanunu’na geçici 69. madde eklenmek suretiyle yatırım indirimi istisnasının kaldırılmasına ilişkin geçiş hükümleri düzenlenmişti. Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen Geçici 69. madde hükmü aşağıdaki gibidir:

"Geçici Madde 69- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;

- a. 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 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,
- b. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun mülga 19. maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi

²⁶ 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁷ AYM’nin, 15.10.2009 tarih ve E. 2006/95, K. 2009/144 sayılı İptal Kararı (08.01.2010 tarih ve 27456 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır).

ve teknik 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 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilirler.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

Bu hüküm 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır (3 Sıra No.lu Kurumlar Vergisi Sirküleri).

Ancak; Anayasa Mahkemesi'nin Kararı ile geçici 69. madde metninde yer alan "... sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait ..." ibaresini Anayasa'ya aykırı bularak iptal etmiş ve bu suretle yatırım indiriminin kazançtan indirimindeki süre kısıtlamasını kaldırmıştır (Karadeniz, 2012).

Bu gelişme üzerine; 6009 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 69. maddesinde değişiklik yapılmış olup, değişiklik sonrasında anılan geçici maddenin son hali aşağıda yer almaktadır (Karadeniz, 2012):

"Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;

- a. 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 09.04.2003 tarih ve 4842 sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6. maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,
- b. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga 19. maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik 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 (bu Kanun'un geçici 61. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler. Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25'ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Söz konusu değişiklik hükmü, 2010 takvim yılı kazançlarından itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Bu değişiklik üzerine, Maliye Bakanlığı'nca 276 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği²⁸ yayımlanarak yatırım indirimi istisnası uygulamasına ilişkin açıklamalar yapılmıştır (Karadeniz, 2012).

2.2.4.3. Yatırım İndirim İstisnası Uygulaması

2.2.4.3.1. İndirime Konu Yatırım İndirimi İstisnasının Hesaplanması

Yukarıda belirtilen yatırım indirimi tutarları, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri (Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 61. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde 2010 ve müteakip yılların kazançlarından indirilebilecektir (Karadeniz, 2012).

İlgili dönemlerde yatırım indirimi istisnası uygulanacak kazanç, yatırım indirimi uygulanmadan önceki zarar mahsubu ile tüm indirim ve istisnalar düşüldükten sonraki tutar olacaktır.

Vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, 2010 yılı için ilgili kazancın % 25'ini aşamayacaktır. 2011 yılı kazançlarında ise; daha önce belirtilen Anayasa Mahkemesi kararı gereğince, indirilecek tutara ilişkin herhangi bir sınırlama olmayacaktır. Diğer bir ifade ile ilgili gelir ve kurumlar

²⁸ 01.10.2010 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

vergisi beyannameleri, Anayasa Mahkemesi'nin yürürlüğü durdurma kararının Resmi Gazete'de yayımlandığı tarih olan 18 Şubat 2012 tarihinden sonra verileceğinden; yatırım indirimi, 2011 yılı kazançlarının tamamına uygulanabilecektir (Karadeniz, 2012).

2.2.4.3.2. Uygulanacak Vergi Oranı

İlgili dönemler itibarıyla yatırım indirimi istisnası uygulayan mükelleflerin, istisna uygulaması sonucu kalan kazançları üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanacaktır.

Dolayısıyla, yatırım indirimi istisnası uygulaması sonucunda kalan kazanç tutarına gelir vergisi mükellefleri, yatırım indirimi istisnası uygulayacakları dönemde yürürlükte bulunan vergi tarifelerini; kurumlar vergisi mükellefleri ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde yer alan %20 kurumlar vergisi oranını uygulamak suretiyle yatırım indirimi istisnasından yararlandıkları dönemlere ait gelir veya kurumlar vergilerini hesaplayacaklardır (Karadeniz, 2012).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. İSTİSNA UYGULAMALARINA YÖNELİK DEĞERLENDİRMELER

3.1. 5520 Sayılı Kurumlar Verisi Kanununda Yer Alan İstisnaların Genel Olarak Değerlendirilmesi

Genel olarak vergi harcamaları içerisinde açıklanmaya çalışılan “istisna”, belirli bir vergi konusunda mükelleflerin bir kısım vergi miktarını ödemekte vergi dışı bırakıldığı veya o vergi konusuyla ilgili hiç vergilendirilmediği durumları ifade etmektedir.

Tüm dünyada ve Türkiye’de özellikle kurumlar vergisi düzeyinde uygulanan istisnalar, belirli kamu gelirlerinden vazgeçilmesi durumunu ifade ederken, bir vergi politikası aracı olarak, teşviki, desteği, kalkınma aracı olmayı, siyasi bir talebi vs. birçok kavramı da yansıttığı açık bir gerçektir.

Öncelikle devletin istisnalar nedeniyle bir gelir kaybı yaşadığı düşünülebilir ve bu nedenle de istisnalar, kamu harcaması gibi algılanabilir. Ancak istisnaların vergi harcaması deyimiyle ifade edilmesi daha anlamlı olabilir. Vergi harcamasıyla devletin vazgeçmiş olduğu gelirler düşülerek kısa dönemli olumsuz ekonomik etkilere sahip olacağı düşünülebilir, ama uzun dönemde ekonomik büyüme ve kalkınma için faydalı birer araç olacağı da unutulmamalıdır. Dolayısıyla istisnalar veya vergi harcamaları kapsamındaki diğer müesseselerle ekonomik amaçlı politikaların geliştirilebileceği söylenebilir. Örneğin ekonomik anlamda, kooperatifçiliğin geliştirilmesi ve desteklemesiyle, ortaklarıyla kar amacı gütmeyen yani ticarileşmeden faaliyetlerine devam etmesinin sağlanması için uygulanacak olan risturn istisnası bu amaca hizmet edecektir. Çalışmanın da konusunu oluşturan istisnalar, yapılan diğer çalışmalar ışığında ele alınıp aşağıda değerlendirilecektir.

3.1.1. İştirak Kazançları İstisnasının Değerlendirilmesi

İştirak kazançları istisnasının temel felsefesi mükerrer vergilemenin önlenmesidir. Bunun da temeli; bir kuruma iştirak eden kurumun diğer kurumun sermayesine iştirakten elde edilen kazanç, diğer kurumun Türkiye'de tam mükellef olarak vergilemeye tabi tutulması şartıyla ilk kurumda kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Bu kuruma iştirak eden kurumun da ilk kurumdan elde edilen kazancının kurumlar vergisinden istisna edilmemesi durumunda (İştirak kazançları istisnasının olmadığı bir durumda) ikinci kez aynı kazanç kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Aynı kazanç unsuru üzerinde aynı ad ve aynı nitelikli ikinci vergi, teorideki vergilemede mükerrerliğin en bariz örneğidir.

İştirak kazançlarının temelinde yatan mükerrer vergilemenin önlenmesi mantığı, vergi kanunlarımızda başından beri varlığını korumaktadır. Bu bazen kendini kanunun lafzına bu ifadenin açıkça konması ile bazı durumlarda madde gerekçelerine, bazen de tebliğlerde kendini göstermektedir.

Bu bağlamda KVK'nın 5/1-a bendinde yer alan iştirak kazançları istisnasının kanun koyucu tarafından getiriliş amacı mükerrer vergilemenin önüne geçilmesidir. İstisna; vergi kanunları uyarınca verginin konusuna alınmış olan işlemlerin yine vergi kanunları uyarınca verginin konusu dışına çıkarılmasıdır. Dolayısıyla istisna uygulamasının mantığı gereği bir işlem bir kez verginin konusu dışına çıkarılır. Tam mükellef bir kurumda vergilendirilmemiş kazancın, kar dağıtım yolu ile bir başka kurumun bünyesinde istisna tutulmak sureti ile de vergilendirilmemesi kanun koyucunun KVK'nın 5/1-a bendi uygulamasına yönelik öngörmediği bir sonuç ortaya çıkarmaktadır.

Nitekim kanun koyucu, yukarıda bahse konu sonucun önüne geçmek için somut bir şekilde fonların katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar paylarını iştirak kazancı istisnası dışında tutmuştur. Burada yatırım fon ve ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisinden istisna olduğu için, yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının kar payını elde eden kurum bünyesinde vergilendirilmesi sağlanmış olmaktadır. Bu düzenleme kanunun gerekçesi ve ruhuna uygun bir durumdur. Ancak aynı amacın özel kanunlarla düzenlenmiş olan diğer istisna kazançlardan (serbest bölge kazançları v.b) elde

edilen kar payları için de geçerli olması gerekmektedir. Zira, iştirak edilen fonların katılma belgeleri ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının iştirak kazancı istisnası dışında tutulmasına rağmen; özel kanunlarla düzenlenen serbest bölge v.b kazançlardan elde edilen kar paylarının iştirak kazancı istisnasından yararlandırılması durumu, mevcut düzenlemeler nedeniyle yasal olmasına rağmen kanun maddesinin konuluşundaki amaç (gerekçe) ile çelişmektedir. Çünkü vergilenmemiş istisnaya tabi kazançların dağıtılması ile tam mükellef kurum tarafından elde edilen kar payı, kurum bünyesinde vergilendirilmediği zaman her iki kurumda da elde edilen bu kazanç vergilendirilmemiş ve söz konusu kazancın tümü vergi dışına çıkarılmış olmaktadır (Dikmen ve Apak, 2011).

Bunun önüne geçmenin yolu ise; elde edilen iştirak kazançlarının daha önce kurumlar vergisine tabi tutulmuş olması şartının madde metnine eklenmesidir. Her ne kadar bu şart madde gerekçesinde var ise de; bu yeterli değildir. Çünkü madde gerekçesi ile kanunun lafzı aynı şeyi ifade etmemektedir (Nazalı, 2006).

Dolayısıyla burada kıyas yoluna başvurulduğu sonucuna varılmamalıdır. Çünkü kanunun ilgili maddesinin ruhu ve gerekçesinin tek amacı vardır, o da mükerrer vergilendirmeyi önlemektir. Dolayısıyla anılan bu tek amacın, benzer durumdaki istisna kazançlardan elde edilen tüm kar payları için uygulanması ve bu konuda gerekli düzenlemelerin yapılması kanunun kendi içindeki tutarlılığı için gereklidir. Aksi halde iştirak kazançları istisnası istisnanın istisnası olma özelliğine haizdir.

3.1.2. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnasının Değerlendirilmesi

Yurt dışı iştirak kazancı istisnasından yararlanılabilmesi için kanunda yer alan koşulların birlikte gerçekleştirilmesi şarttır. Bu anlamda, koşullardan herhangi birinin olmadığı durumda, diğer bütün koşullar sağlansa bile elde edilen kazanç istisnadan yararlanamayacaktır. Bunun tek istisnası, yurt dışındaki inşaat işlerinin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumdur. Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulması zorunlu ise söz konusu şirkete iştirak

edilmesinden elde edilen kazançlara, herhangi bir şart aranmaksızın istisna uygulanacaktır (Ufuk, 2008).

Dünya üzerindeki diğer ülke vergi idareleri gibi, vergi idaremiz de, tam mükellef (kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan) kurumların yurt dışında yaptıkları yatırım ve faaliyetlerden elde edilen kazançlar üzerinde mükerrer vergilemeyi önlemek için bir takım yasal düzenlemeler yapmıştır. Ancak, anılan yasal düzenlemeler, mükelleflere aynı anda hem yurt dışında elde ettikleri kazançları kurumlar vergisi matrahından indirme hem de yurt dışı kazançları üzerinde ödedikleri vergileri Türkiye’de tarh edilen kurumlar vergisinden mahsup etme imkanı sağlayarak ciddi Hazine kayıplarına yol açmaktadır.

Vergilemede mükerrerliği önlemek amacıyla öngörülen müesseselerden biri olan iştirak kazançları istisnası; kurumların yurt dışında mukim kurumlardan elde ettikleri bu kabil kazançları için de (belirli koşulların sağlanması halinde) geçerli olmaktadır. İstisna şartlarını taşımaması nedeniyle Türkiye’de vergiye tabi olan söz konusu kazançlar üzerinden mahallinde ödenen vergiler, belli şartlar ve sınırlar dahilinde Türkiye’de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilmektedir.

Diğer bir deyişle, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında, temettü²⁹ gelirinin vergileme hakkı, kural olarak temettü geliri elde edenin mukimi olduğu devlete tanınmıştır. Dolayısıyla, Türkiye bu temel kurala göre vergileme hakkı elde ettiği durumlarda bile KVK’nın 5. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendindeki istisna ile vergileme hakkından vazgeçmektedir. Öte yandan vergisel istisnayı sağlamak, Türkiye’de sermaye transferini sağlayacak koşullarla elde edilebilmektedir.

Son yıllarda birçok Türk firması gerek yurtdışı piyasalarda yer kazanmak gerekse de yatırım amaçlı olarak yurtdışında bulunan firmalara iştirak etmeye başlamışlardır. Özellikle de, son on yılda müteşebbislerimizin yurt dışında iştirak ettikleri firmalardan elde ettikleri kazançları kısmen vergi dışı bırakmaya dönük istisna uygulamalarının gündeme gelmesi, yerli sermayenin dışa açılma çabalarında eriştiği düzeyin ve kazanç istisnasında

²⁹ Türkiye’nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının 10’uncu maddesinde temettülerle ilgili düzenlemeler yer almıştır. Maddeye göre; hisse senetlerinden, intifa senetlerinden, intifa haklarından, kurucu hisse senetlerinden, alacak şeklinde olmayıp kazançta katılmayı sağlayan diğer haklardan elde edilen gelirler temettü addolunmaktadır (İleri, 2008).

yeni yaklaşımların göstergesidir. Türk firmalarına, gerekli şartların gerçekleşmesi durumunda yurtdışında elde ettikleri bu kazançları üzerinden yararlanabilecekleri bir vergi avantajı sağlanmıştır. Gerekli şartların gerçekleşmesi dahilinde yararlanılacak bu istisna ile kurumların bu %20'lik kurumlar vergisi istisnasından faydalanması ve ellerinde kalacak bu parayla yeni yatırımlar yapmaları mümkündür (Orhan, 2007).

3.1.3. Yurt Dışı İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasının Değerlendirilmesi

Kurumlar vergisinden istisna edilen kurum kazançları 5520 Sayılı KVK'nın 5. maddesinin birinci fıkrasında yer almaktadır. Tam mükellef anonim şirketlerin yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından elde edilen kazançların istisna hükümlerinden yararlanma şartları ise ilgili fıkranın (c) bendinde belirtilmektedir.

Çalışmada izah edildiği üzere, tam mükellef anonim şirketlerin aktiflerinde yer alan dar mükellef anonim veya limited şirketlere ait hisselerin elden çıkarıldığı tarihte KVK'da yer alan şartların tamamının ve aynı anda gerçekleşmesi durumunda istisna uygulaması mümkün olabilecektir. Dolayısıyla bu şartlardan herhangi birisinin gerçekleşmemesi halinde istisna uygulanması söz konusu değildir.

Diğer taraftan tam mükellefiyeti haiz anonim şirketlerin tamamının yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlamış oldukları kazançların anılan istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Sadece kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan (dar mükellef statüsünde olan) anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştirak eden anonim şirketler anılan istisna uygulamasından yararlanabileceklerdir. Ancak söz konusu bu şart, uygulamada bir kısım sorunlara yol açmaya müsaittir. Şöyle ki, bent uyarınca istisnadan yararlanmak isteyen anonim şirketin, nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının en az %75'inin yurt dışındaki anonim veya limited şirketlerin iştirakinden oluşması gerektiği gibi ayrıca söz konusu yurt dışındaki her bir iştirakteki iştirak oranının en az %10 oranında olması gerekmektedir. Bununla birlikte yurt dışında birden fazla iştiraki bulunan ve bunlardan sadece birindeki iştirak oranı %10'dan daha az olan (örneğin %9,9) bir anonim şirketinin diğer yurt dışı iştirak hisselerini

elden çıkarmasından doğan kazançlar anılan istisna uygulamasından yararlanabilecek midir? Bent metnine sıkı sıkıya bağlı kalındığında sadece bir iştirakteki iştirak oranının dahi %10 oranından daha az olması durumunda gerek bu gerekse diğer iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanacak kazançlar için anılan istisna uygulamasından yararlanılmasının mümkün olmaması gerekmektedir. Diğer taraftan bent metninde aralıksız olarak aktif toplamının % 75 veya fazlasının dar mükellef anonim ve limited şirkete ait olması gerektiği belirtilmiş olduğundan, söz konusu şartın bir yıllık sürenin tamamında aranması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır (Tekin, 2007).

Bunun yanında, yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasıyla ilgili istisnadan yararlanma koşulları arasında, yurt dışı iştirak kazançlarında olduğu gibi, satış kazancını Türkiye'ye getirme koşulu aranmamıştır. Bu nedenle bu kazancın Türkiye'ye getirilip getirilmediği konusu, istisnadan yararlanma açısından bir önem taşımamaktadır.

Son olarak, ilgili bölümde de açıklandığı gibi, kurumlar, yabancı şirketlere ait iştirak hisselerini elden çıkarmak suretiyle elde ettikleri kazançlar için, KVK'nın 5/1-e maddesi kapsamında da istisnadan yararlanabilecektir.

3.1.4. Emisyon Primi Kazancı İstisnasının Değerlendirilmesi

Hisse senetlerinin itibari değer üzerinde bir bedelle satılması halinde³⁰, itibari değeri aşan kısım emisyon primleri olarak tanımlanmaktadır. Emisyon primi, A.Ş'lerin kuruluşlarında ve genellikle sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların itibari değer üzerinde satılan kısmıdır. Fakat, Türk Ticaret Kanunu'nun "Pay Bedeli" başlıklı 286. maddesi hükmü uyarınca anonim şirketler, çıkardıkları hisse senetlerini itibari değeri üzerinden satabilecekleri gibi söz konusu hisse senetlerinin itibari değerinin üzerindeki bir fiyattan satılması da mümkündür. Ayrıca, anonim şirketlerin çıkarmış oldukları hisse senetlerini itibari değerinin üzerindeki bir bedelle satabilmeleri için ya bu hususta esas mukavelede bir hüküm bulunması ya da genel kurul tarafından karar alınması gerekmektedir.

³⁰ Yeni 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda anonim şirketlerin ne şekilde pay çıkarabilecekleri 347. madde de açıklanmıştır. *"İtibari değerinden aşağı bedelle pay çıkarılamaz. Payların itibari değerinden yüksek bir bedelle çıkarılabilmeleri için esas sözleşmede hüküm veya genel kurul kararı bulunmalıdır."*

Emisyon primi, anonim şirketlerin kuruluş ya da sermaye artırımını sırasında hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerindeki bir değer üzerinden satılması sonucu ortaya çıkar ve anonim şirketler tarafından elde edilen söz konusu emisyon primi kazancı kurumlar vergisinden istisnadır. Bununla birlikte emisyon primi istisnası; hisse senetlerinin ilk ihracı esnasında itibari değerinin üzerinde primli olarak satılması sonucu ortaya çıkan primi kapsamaktadır. Aksi takdirde pay sahiplerinin veya kurumların iştiraklerine ait hisse senetlerini, maliyet bedeli veya itibari değerinin üzerindeki bir değerden primli olarak satmaları durumunda ortaya çıkan kazancın emisyon primi olarak değerlendirilmesi ve kurumlar vergisi istisnasından yararlanılması mümkün değildir. Bunun yanında, primli satılması sonucu ortaya kazanç çıkan hisse senedinin istisna uygulaması açısından borsaya kayıtlı olup olmasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Öte yandan, emisyon primleri kurumlar vergisi uygulamasında, kurum kazancının bir unsurudur. Hal böyle olunca, emisyon primlerinin ticari bilanço kârına eklenmeksizin, doğrudan istisna olarak kurum kazancından düşülmesi kurumlar vergisi matrahının eksik hesaplanmasına yol açacaktır. Bu nedenle emisyon primlerinin, bir taraftan ticari bilanço kârına eklenmesi suretiyle mali kâra ulaşılması, diğer taraftan da istisnalar arasında gösterilerek kurumlar vergisi matrahından düşülmesi gerekir.

Son olarak, söz konusu istisnanın getiriliş amacı, şirketlerin mali yapılarının güçlendirilmesi ve bu yolla ulusal ve uluslararası mali piyasalarda rekabet etkinliğini artırmak ve güçlendirmek olduğunu söylenebilir.

3.1.5. Fon ve Yatırım Ortaklığı Kazançları İstisnasının Değerlendirilmesi

Yatırım ve fon ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefi sayılmış olmalarına rağmen, bunların kazançları belli şartlarla KVK'nın 5/1-d maddesine göre vergiden istisna edilmiştir. Fakat yatırım fon ve ortaklıkları dışında kalan yatırım fon ve ortaklıklarının (örneğin döviz yatırım fonu) KVK'nın 5. maddesinde yer alan istisnadan yararlanması mümkün değildir.

Yine ilgili maddeye göre, istisna Türkiye'de kurulu yatırım fon ve ortaklıklarına tanınmıştır. Yatırım fon ve ortaklıklarının Türkiye'de kurulu olması ile kastedilen, bunların

tam mükellef statüsünde kurulmuş olmalarıdır. Bu itibarla dar mükellef yatırım fon ve ortaklıklarının istisnadan yararlanmaları mümkün değildir. Dolayısıyla bu kapsamdaki fon ve ortaklıklar normal bir dar mükellef kurum gibi vergilendirilecektir.

Diğer bir deyişle, anılan bent hükmü, “Türkiye’de kurulu” ifadesi ile başlamaktadır. Dar mükellef yatırım fon veya ortaklıkları ise “Türkiye’de kurulu olmayan”, yurt dışında kurulu olup, Türkiye’de bulunan iş yeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla Türkiye’de faaliyette bulunan fon veya ortaklıklardır. Bu açıdan düşünüldüğünde, kanunun düzenleniş tarzından dar mükellef yatırım fon veya ortaklıkları için söz konusu istisnanın öngörülmediği sonucuna ulaşılmaktadır.

Bu fikrimizi güçlendiren bir başka düzenleme aynı kanunun 15. ve 30. maddelerinde yapılmıştır. 5520 Sayılı KVK’nın 15. maddesinde, tam mükellef kurum kazançlarından yapılacak vergi kesintisi düzenlenmiş ve anılan maddenin (3) numaralı fıkrasında emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, kanunun 5. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı kazançlardan, dağıtılın veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde % 15 oranında vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir.³¹ Ancak, aynı belirlemeye dar mükellef kurum kazançlarından yapılacak vergi kesintisini düzenleyen 30. maddede yer verilmemiştir. Bu da bizlere göstermektedir ki, dar mükellef fon ve ortaklıklarının elde edecekleri kazançların 5520 Sayılı KVK’nın (1) numaralı fıkrasının (d) bendinde hüküm altına alınan istisnadan faydalanması mümkün değildir (Tekin ve Kartaloğlu, 2010: 48).

Sonuç olarak menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmecilik kazançları ile kıymetli madenler yatırım fonlarının kazançları; girişim sermayesi, gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıkları, emeklilik yatırım fonlar, konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançlarının tamamı kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Ayrıca istisna uygulaması açısından menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıklarının

³¹ Bilindiği üzere GVK’nın Geçici 67. maddesinin (8) numaralı fıkrası uyarınca menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna portföy kazançları üzerinden 2006-2015 yılları arasında % 15 oranında vergi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Doğal olarak hem GVK’nın Geçici 67. maddesinde hem de yeni KVK’nın 15. maddesinin (3) numaralı fıkrasında yatırım fon ve ortaklıklarının kazançları üzerinden yevkifat yapılacağı hüküm altına alınmış olması, uygulamada bir kısım tereddüt ve ihtilafları ortaya çıkaracaktır. Bu nedenle yeni KVK’nın Geçici 1. maddesinin (2) numaralı fıkrasında özetle; GVK’nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulan kazançların ayrıca yeni KVK uyarınca tevkifata tabi tutulmayacağı hüküm altına alınmıştır.

portföylerini oluşturan menkul kıymetlerin türleri ve ağırlıklarının herhangi bir önemi yoktur.

3.1.6. Gayrimenkul (Taşınmaz) ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasının Değerlendirilmesi

Taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası genel olarak 5520 sayılı KVK'nın 5/1-e maddesinde düzenlenmiştir. Anılan 5. maddenin (c) ve (f) bendinde yer alan düzenlemeler daha spesifik düzenlemelerdir. Bu bentlere girmeyen iştirak hissesi ve taşınmaz satışları (e) bendine göre istisnaya konu edilecektir (Küçük, 2008).

5520 sayılı KVK ile "Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri Satış Kazancı" istisna uygulamasının kapsamı genişletilmiş, belli şartları taşıyan yurt dışı iştirakler ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlar da istisna kapsamına alınmıştır. Buna karşılık istisnadan yararlanacak kazanç tutarı (satış hasılatının bankalara borçların tasfiyesinde kullanılan bölümüne isabet eden kazanç kısmı ile yurt dışı iştiraklerin satışı kazancı hariç) elde edilen kazancın %75'i ile sınırlandırılmıştır. Üst sınır olmasına karşın, isteğe bağlı olarak istisnadan daha düşük oranda yararlanmak da mümkündür. Fakat istisnadan kısmen yararlanılması halinde, satış yılında istisnadan yararlanılmayan kazanç tutarı için sonraki yıllarda istisna uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinde düzenlenmiş bulunan taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnasının getiriliş amacı³² ise, kanun

³² Söz konusu istisnanın amacına yönelik, Danıştay 4. Dairesi'nin vermiş olduğu karar şu şekildedir: "Söz edilen maddenin gerekçesinden de anlaşılacağı üzere, istisna, tam mükellef kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkan sağlamak amacıyla getirilmiştir. Böylece kurumların iştirak hisseleriyle gayrimenkullerinin satışı suretiyle bağlı değerlerin çözümü ve oluşan çözülmüş kaynakların, kurumların ticari faaliyetlerinde kullanılması ve dolayısıyla kurumların borçlanma yoluna gitmeden kendi öz kaynaklarıyla ticari faaliyetlerini devam ettirebilmesi ve mali yapılarının güçlendirilmesi amaçlanmıştır..."

...Bu bakımdan, her biri ayrı tüzel kişiliğe sahip olan şirketlerin ellerindeki gayrimenkullerini satarak elde ettikleri değer artışı ile kendi mali yapılarını güçlendirmek ve finansman sorunlarını çözmek yerine, bu kazancı aynı guruba dahil diğer şirketlerden gayrimenkul almak suretiyle intikal ettirmeleri halinde, kanunda öngörülen şekli şartlar yerine getirilmiş olsa dahi anılan istisnadan yararlanmak mümkün görülmemiştir."

Sonuç olarak Danıştay 4. Dairesi'nce verilen kararda, istisnanın getiriliş amacını göz önünde bulundurularak, kurumların amaç dışında yaptığı işlemlerin istisnadan faydalanamayacağına işaret edilmektedir (Koca, 2012).

gerekçesinde çok açık şekilde belirtildiği gibi; kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesi olarak ifade edilmiştir. Yine Kanun gerekçesinde; istisnanın temel amacının kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğundan, ekonomik açıdan firmalara ilave imkan sağlamayan işlemlerin istisna kapsamı dışında kalacağı; aynı şekilde, elden çıkarılan taşınmaz veya iştirak hissesinden sağlanan likiditenin yine atıl hale dönüşmesine neden olacak şekilde fonksiyonel olarak benzer sabit kıymetlere kanalize edilmesi durumunda, istisna uygulaması ile sağlanması öngörülen amaca uygun düşmeyeceği görülmektedir.

Diğer bir tabirle, taşınmaz veya iştirak hisselerinin elden çıkarılması ile sağlanan fonun yine aynı türden kıymetlere kanalize edilmesi istisna uygulaması ile sağlanması öngörülen amaca uygun düşmeyeceğinden bu kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi de riskli olabilecektir (Kocabey, 2006).

Diğer yandan istisnanın, kurumların finans yapısı ve durumunun güçlendirilmesi amacıyla, aktife kayıtlı bulunan taşınmaz ve iştirak hisselerinin kurum tarafından satılması ile mevcut borçlar karşılığında rızaen alacaklılara devredilmesi arasında bir fark bulunmamaktadır. Bunun yanında, istisna uygulamasında peşin satış vadeli satış ayırımı kaldırılmış olup, peşin satışlarda olduğu gibi vadeli satış halinde de satıştan doğan kazanç kısmının % 75'i beş yıl süreyle özel bir fon hesabında tutulmak şartıyla satışın yapıldığı dönemde istisnadan yararlanabilecektir. Ancak, satış bedelinin tamamının, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır.

3.1.7. Bankalara veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar ile Bankalara Tanınan İstisnanın Değerlendirilmesi

Bu istisnadan yararlanacak kurumların, bankalarca İİK'ya göre takibe alınmış olması veya TMSF'ye borçlu durumda olmaları gerekmektedir. Maddede yeterli açıklık olmamakla birlikte istisna, önceki bölümlerde belirtilen kıymetlerin bankalara veya TMSF'ye devrinde veya bu iktisadi kıymetlerin borç nedeniyle üçüncü kişilere satışında uygulanabilecektir.

5520 sayılı KVK'nın 5. maddesinin 1-f bendinde, bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamının kurumlar vergisinden istisna olacağı belirtilmiştir.

Diğer taraftan istisnanın, sağlanan hasılatın borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançlara tanındığına dikkat etmek gerekmektedir. Başka bir deyişle sağlanan hasılatın bankalara veya TMSF'ye olan borçların tasfiyesinde kullanılmayan kısmı için istisna uygulaması mümkün değildir.

Sonuç olarak, bahse konu olan istisna ile bankacılık sektöründe yaşanan krizlerden sonra ortaya çıkan tahsilat ve borç ödeme güçlüklerinin aşılarda bankaların mali bünyelerinin güçlendirilmesi, batık kredilerin geri dönüş olanaklarının genişletilmesi ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'nun elinde bulunan bankalara, dolayısıyla da bu fona ait alacakların çekilen güçlüklerin azaltılması hedeflenmiştir.

3.1.8. Yurt Dışı Şube Kazancı İstisnasının Değerlendirilmesi

5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile yurt dışındaki işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlara tanınan istisna kapsamı genişletilmiştir. Şöyle ki; önceki düzenlemede³³ esas faaliyet konusu finansal kiralama veya her nevi menkul kıymet yatırımı olanlar istisna dışında yer alırken yeni düzenlemede söz konusu faaliyetler de istisna kapsamına alınmıştır. Yeni düzenleme ile söz konusu kazançların elde edildikleri ülkenin vergi kanunlarınca taşınması gereken kurumlar vergisi benzeri vergi yükü oranı % 20'den % 15'e indirilmiş olup, yurt dışı şube kazançlarının % 75'inin ticari, zirai ve serbest meslek kazancı niteliğindeki kazançlardan oluşması şartı da kaldırılmıştır.

Diğer taraftan önceki düzenlemede vergi yükünün kanunda belirtilen orandan düşük olması durumunda elde edilen kazançta kısmi istisna uygulanabileceği hüküm altına alınmış iken yeni düzenlemede kısmi istisna uygulamasına yer verilmemiştir. Ayrıca elde

³³ Eski 5422 Sayılı KVK

edilen kazancın elde edildiği vergilendirme dönemi ile ilgili kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi takip eden üçüncü ayın sonuna kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartı kaldırılmış olup söz konusu kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması şartı getirilmiştir.

Yukarıda belirtildiği gibi istisna uygulaması için kazancın elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şart olmakla birlikte; ülke dışından elde edilen gelirlerinin tespit ve takibindeki güçlükler ve bu kazançlarda elde etmenin hangi tarih itibariyle tekemmül etmiş sayılacağı konusundaki belirsizlikler gibi nedenlerle bu şartın uygulamada aranması mümkün değildir. Dolayısıyla istisna uygulaması açısından bu şartın uygulanması fiilen mümkün değildir. Bu anlamda kazancın Türkiye'ye getirilmesi mükellef tercihine bırakılmış olmaktadır (Ürel, 2009: 150).

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında, şubeler işyeri olarak kabul edilmektedir. Prensip olarak ticari kazançlarda vergilendirme hakkı işyerinin sahibinin mukim olduğu yani kanuni veya iş merkezinin bulunduğu devlete aittir. Ancak şubelerde elde edilen kazançla sınırlı kalmak üzere, karşı ülkeye (yani şubenin bulunduğu ülkeye) vergilendirme hakkı tanınmaktadır. Şube kazancı ile sınırlı olmak üzere, kazancın doğduğu ülkede vergilendirilmesi prensibine “kaynak ilkesi” denilmektedir. Yurt dışındaki şubede elde edilen kazancın merkezin bulunduğu ülkede mükerrer vergilendirilmemesi için anlaşmalarda istisna maddeleri yer almaktadır. Merkez ülkenin kaynak ilkesine göre yurt dışında vergilendirilen kazanç üzerinden ilave kazanç vergisi almak istemesi halinde, yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu ile yine çifte vergilendirme engellenmektedir (Uçak, 2010).

3.1.9. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisnanın Değerlendirilmesi

5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile yurt dışında inşaat onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan ve Türkiye'de genel sonuç hesaplara intikal ettirilen

kazançların efektif vergi yükü veya Türkiye'ye getirilme şartı olmaksızın vergiden müstesna tutulmaları sağlanmış bulunmaktadır (Elele, 2007).

Anılan bentte, yurt dışı müteahhitlik hizmetlerinden elde edilen kazançları Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmekte olup söz konusu faaliyetlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye getirilme zorunluluğu bulunmamaktadır³⁴.

Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetlerle ilgili faaliyetlerin, bu faaliyetlerin yürütüldüğü ülke mevzuatı gereği şube veya şantiye şeklinde yürütülememesi, mutlaka şirket kuruluşuna ihtiyaç göstermesi halinde ise şirket ana sözleşmesinin de bu amaçla kurulduğunun ana sözleşme ile belirlenmesi ve fiilen bu amacın dışında faaliyet gösterilmemesi şartlarıyla söz konusu şirketlere iştirak edilen kazançlar için iştirak kazancı istisnası uygulanmaktadır. Bu takdirde istisna uygulaması için, iştirakin oranı, iştirakin elde tutma süresi, efektif vergi yükü, kârın Türkiye'ye transfer zorunluluğu gibi koşullar aranmayacaktır (Elele, 2007).

Diğer taraftan mükerrer vergilemeyi önlemek ve yurt dışı inşaat işleri ile teknik hizmetleri teşvik etmek amacıyla getirilmiş olan yurt dışı inşaat kazançları istisnası, pratikte mükellef lehine önemli bir avantaj getirmediği gibi, yurt dışı inşaat faaliyetinin zararlı olması halinde, zarar mahsup hakkına imkan vermemesi nedeniyle mükellef aleyhine sonuç vermektedir.

Vergi yükü ülkemize göre nispeten daha düşük olan ülkelere elde edilen kazançlar açısından, söz konusu istisnanın mükellef lehine bir avantajı olmakla beraber,

³⁴ Konuya ilişkin olarak 1Seri No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar aşağıdaki gibidir.

“Yurt dışındaki şubelerden elde edilen kazançların genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye'de de ayrı ayrı tarih itibarıyla genel sonuç hesaplarına kaydedilecektir. Bu hususun Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, kazancın kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye'ye getirilmesinin herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede kazanç tasarruf edebilmesi yeterlidir.

Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazanç, hesaplara intikal ettirilmesi gereken tarihte T.C. Merkez Bankasının o gün için tespit ve ilan ettiği döviz alış kurlarıyla değerlendirilecektir. T.C. Merkez Bankasının tespit ve ilan olunmayan yabancı paralarda ise Maliye Bakanlığının Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit ve ilan ettiği kurlar dikkate alınacaktır.

Yurt dışı faaliyet sonucunda elde edilen kazançlar elde edildiği dönem itibarıyla, Türkiye'de ilgili olduğu geçici vergi matrahının tespitinde de dikkate alınacaktır.”

Türkiye'deki kurumlar vergisi oranının % 20'ye çekilmesiyle bu avantaj da önemli ölçüde ortadan kalkmıştır.

Dolayısıyla söz konusu istisnanın ya tamamen kaldırılması ya da inşaat faaliyetinin zararlarla sonuçlanması halinde, zarar mahsup hakkına imkân verecek şekilde revize edilmesine ihtiyaç vardır.

3.1.10. Eğitim Tesisleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisnanın Değerlendirilmesi

Söz konusu istisna, okulların eğitim-öğretim, merkezlerin ise rehabilitasyon faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına 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. Yemek ve konaklama hizmetlerinin okul bünyesinde verildiği ve bu hizmetlere ilişkin bedelin okul ücretine dahil olduğu durumlarda, elde edilen kazanç herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın istisna uygulamasına konu olacak olup yemek hizmetinin dışarıdan satın alınması istisna uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir (Ufuk, 2012b).

Yukarıda belirtilenlerin dışında kalan, öğrencileri istedikleri derslerde 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 (Ufuk, 2010).

Ülkemizde eğitim ve sosyal güvenlik sisteminde uygulama alanı bulan özelleştirme çabaları, özel sektörün bu alanlarda faaliyette bulunması imkânını sağlamış ve bu çabalar bazı vergisel teşviklerle desteklenmiştir.

Diğer taraftan, Türkiye’de eğitim sistemindeki özelleştirme çabaları son bir kaç yıldır hız kazanmıştır. Bu kapsamda ülkemizde devlet politikası olarak belirlen özel okulların teşvik edilmesi ile özel okulların sayılarının artırılması suretiyle devletin üzerindeki malî yükün azaltılması hedeflenmiştir. Özel okulların kurulmasını teşvik etmek amacıyla da bir takım vergisel avantajlar sağlanmıştır. Bu kapsamda vergi kanunlarında yapılan değişikliklerle okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlara gelir ve kurumlar vergisi istisnası getirilmiş, bazı hizmet teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Aynı şekilde sosyal hizmet kuruluşları olan rehabilitasyon merkezleri de vergi istisnası kapsamına alınmıştır (Şen, 2007).

Son olarak, vergi kanunlarında yapılan değişikliklerle okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının ve sosyal hizmet kuruluşları olan rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara, faaliyete geçilen dönemden başlamak üzere 5 vergilendirme dönemi gelir ve kurumlar vergisi istisnası getirilmiş, özel okullar tarafından yapılan bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

3.1.11. Risturn İstisnasının Değerlendirilmesi

Ortaklarla yapılan işlemlerden doğan gelir artığının ortaklara dağıtımı, “risturn” olarak adlandırılmaktadır. Risturn, ortakların kooperatiflerle yaptıkları işlemler sonucunda ortaklardan alınan veya onlar lehine doğan fazlaların yine ortaklara yaptıkları işlemler esas alınarak iade edilmesidir. İşte bu risturn veya bir başka anlatımla ortağa, ortaklarla yapılan işlemlerden doğan olumlu gelir-gider artığının, işlem oranına göre dağıtılması, Kurumlar Vergisi’nden istisna edilmiştir.

İstisna ortak içi işlemlere uygulanacaktır. İstisna ortakların kooperatifle kooperatifin amacı dahilinde yaptıkları muamelelerle sınırlıdır. Bu istisna kurumlar vergisinden muaf olmayan kooperatifler için de geçerlidir. İstisna ancak dağıtılacak kazancın doğduğu dönem için uygulanabilir. Tüketim, üretim ve kredi kooperatiflerinin dışındaki kooperatifler bu istisnadan yararlanamazlar.

Tüketim kooperatiflerinde risturn, kooperatif ortağının kendisinin ve ailesinin gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için yaptığı alımlar nispetinde hesaplanmış olmalıdır. Üretim kooperatiflerinde risturn yine ortakların bizzat üreterek kooperatife sattıkları veya kendi üretimlerinde girdi olarak kullanmak üzere kooperatiften satın aldıkları malların değeri ile orantılı şekilde hesaplanmış olmalıdır. Kredi kooperatiflerinde risturn, ortaklarca kullanılan kredilere göre hesaplanmalıdır.

Sonuç olarak, kooperatifçiliğin sosyal ve ekonomik kalkınmada taşıdığı rolün öneminin birçok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de giderek arttığı görülmektedir. Kooperatiflerin etkili olduğu ekonomik alanın her geçen gün daha da arttığı ve kurulan kooperatif sayısının da yıllar itibari ile artış gösterdiği bilinen bir gerçektir. Kooperatiflerin ülke ekonomisindeki bu önemi dikkate alındığında kooperatifler için çeşitli kanunlarda çeşitli istisnalar ve muafiyetler tanınmış ve kooperatiflerin desteklenmesi amaçlanmıştır.

3.2. Diğer Kanunlarda Yer Alan İstisnaların Genel Olarak Değerlendirilmesi

Kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik istisna hükümleri sadece Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yer almamaktadır. Anılan kanun dışında özel kanunlarla da birtakım istisna hükümleri getirilmektedir. Bu çerçevede, diğer kanunlarda yer alan ve özellik arz eden bazı istisna uygulamalarına ilişkin açıklamalar yukarıda ele alındığından burada sadece istisnalara yönelik değerlendirmeler ele alınacaktır.

3.2.1. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisnanın Değerlendirilmesi

Türkiye’de 1999 yılının sonunda denizciliğin gelişimini hızlandırmak ve ekonomiye katkısını artırmak amacıyla mevcut milli gemi siciline (RG Tarihi:04/02/1957, RG No:9526) ilave olarak “Türk Uluslararası Gemi Sicili (TUGS)” adı verilen ikincil bir sicil (RG Tarihi: 21/12/1999, RG No:23913) oluşturulmuştur. Türkiye’de mukim yerli ve yabancılar ile Türkiye’de kurulan şirketler tarafından TUGS’a kayıtlı gemilerin (ithal gemilerde 3000 DWT üzeri) ve yatların (ithal yatlar hariç) işletilmesinden ve devrinden

elde edilen kazançlar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir (Çelikkaya, 2012: 78).

Bu istisna, gerçek ve tüzel kişilerin Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıt ettirdikleri gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde ettikleri kazançları ile sınırlıdır. Ancak, Türkiye’de inşa edilen gemi ve yatların anılan sicile kayıtlı olanların işletilip işletilmediğine bakılmaksızın devrinden elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Aynı şekilde, gemi işletmeciliği kapsamında değerlendirilmeyen işlerde kullanılan (yüzer otel veya restoran) gemi ve yatlar Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olsa bile söz konusu istisnalardan yararlanamayacaklardır.

Diğer taraftan, firmanın satışını yapmış olduğu hizmet bedelinin nakit olarak tahsil edilip, banka hesabında Türk Lirası veya döviz cinsinden muhafaza edilmesi sırasında elde edilen mevduat faiz gelirleri, kur farkı gelirleri, repo gelirleri istisna kazancın dışında tutulmaktadır. Uluslararası taşımacılık yapan bir işletmenin faaliyetini sürdürebilmesi için nakit paraya ve özellikle döviz cinsinden nakit paraya ihtiyacı olmaktadır. Bu durumda firmanın nakit para tutmuş olmasından dolayı vergisel açıdan dezavantaja uğraması söz konusudur. İşletmeler ellerindeki bu fonların istisnaya tabi kazancın uzantısı olarak değerlendirilmemesi sebebiyle sıkıntıya düşmektedirler. TUGS kapsamındaki hizmet satış bedelinin peşin tahsil edilmemesi durumunda alacak tahsil edilinceye kadar hesaplanan kur farkları hizmet satış gelirinin bir uzantısı olarak istisna kazancın içinde değerlendirilirken, peşin alınan hizmet satış bedelinin banka hesaplarında muhafaza edilmesi sırasında oluşan faiz gelirleri ve kur farkı gelirlerinin de istisna kazancın uzantısı olarak kabul edilmesi, ayrıca kurumlar vergisine tabi tutulmaması gerekir.

3.2.2. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisnanın Değerlendirilmesi

Bölgede faaliyette bulunan girişimciler, devlet tarafından sağlanan vergisel teşviklerden en çok faydalanacak olan kesimi oluşturmaktadırlar. Bölgede en önemli faaliyet grubu girişimcilerdir. Dolayısıyla, kazanç tutarı en yüksek olan ve ülkeye önemli

teknolojik gelişmeler kazandıracak yatırımları yapacak olanlar da onlardır. Bu sebeple, teknoloji geliştirme bölgelerinin amaçlarına ulaşabilmesi için önemli ölçüde teşvik edilmeleri gerekmektedir.

AR-GE faaliyetlerinin teşvikine yönelik olarak sağlanan önemli vergisel teşviklerden biri de “AR-GE İndirimi” müessesesidir. AR-GE fonksiyonunun temel amacı sürekli değişen bir çevrede faaliyette bulunan işletmelerin, bu değişimlere ayak uydurmalarını sağlamak, gelişme ve büyümelerine yardım etmek ve bunun sonucunda canlılıklarının sürekliliğini sağlamaktır.

Bilindiği üzere AR-GE faaliyetlerinin, rekabet gücünü artırıcı, teknolojik gelişmeyi ve yeniliği temin edici, bilgi toplumunun oluşumuna katkı sağlayıcı temel işlevleri bulunmakta ve AR-GE harcamaları teknolojik gelişme düzeyine de etki ederek, yeniliğe, üretimde maliyet avantajına, verimliliğe olumlu katkılar sağlayarak ülke ekonomilerinin uluslararası rekabette üstünlük sağlamasına yol açmaktadır (Kiraz, 2013: 46).

Dolayısıyla rekabetin her geçen gün daha da arttığı günümüzde, ülkelerin başarısında AR-GE faaliyetlerine verilen önem ve bu kapsamda sağlanan destek ve teşvikler kritik rol oynamaktadır. Ülkemizde de AR-GE harcamalarına verilen vergisel desteğin özellikle son düzenlemeler ışığında artarak devam edeceği görülmektedir. Bunun en çarpıcı örneği, yeni düzenleme ile %40 olarak uygulanan AR-GE indirim oranı %100 olarak yükseltilmesidir.

Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin, bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde etmiş olsa dahi, istisnadan yararlanmak mümkün değildir.

Bunun yanında, istisna uygulamasında tam ve ya dar mükellefiyet esasında gelir veya kurumlar vergisine tabi olmasının bir önemi yoktur.

Ayrıca araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismanı tâbi

iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden AR-GE indirimi hesaplanmaz.

Öte yandan, teknoloji geliştirme bölgelerine yazılım ve AR-GE faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmının, transfer fiyatlandırması esaslara göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilmesi mümkündür. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazanç kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak, lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarlama, yerleştirme, geliştirme, revizyon ve ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirileceği tabiidir.

İstisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, kanun uygulaması kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir (Sunar, 2010).

Kanun uygulaması kapsamında istisna olan faaliyetlerin zararla sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün değildir. Söz konusu zararlar kurumların ticari bilanço karının hesaplanmasında istisna kapsamında olmayan faaliyetlerden elde edilen kar veya zarardan düşülecek, daha sonra zarar tutarı beyannamede “kanunen kabul edilmeyen giderler” satırına dahil edilecektir.

3.2.3. Serbest Bölgeler Kazanç İstisnasının Değerlendirilmesi

İstisna, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan kurumlar ile kanuni veya iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bu bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değildir.

Diğer taraftan, sözü edilen 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 yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Serbest bölgelerde yürütülen ve istisna kapsamında olan faaliyetlerin zararlı sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün olmadığı gibi ertesi yıla devredilmesi de mümkün değildir.

3.2.4. Yatırım İndirimi İstisnasının Değerlendirilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun yatırım indirimi istisnasını düzenleyen 19. maddesi 5479 sayılı Kanun ile 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmış, yatırıma devam eden veya yatırım indirimi hakkını henüz kullanamayan mükellefler lehine 3 yıllık süre öngörülmüştü. Bu kapsamda; ilgili mükellefler, yatırım indirimi hakkından 2006, 2007 ve 2008 yıllarıyla sınırlı olmak üzere faydalanabileceklerdi (Karadeniz, 2012).

Ancak; Anayasa Mahkemesi'nin, Kararı³⁵ ile yatırım indiriminin kazançtan indirimindeki 3 yıllık süre kısıtlaması kaldırılarak Maliye Bakanlığı'na yeni düzenleme yapması için süre verilmişti.

Son olarak; 6009 sayılı "Torba Kanun" ile yatırım indirimi uygulaması yeniden belirlenerek, söz konusu 3 yıllık süre sınırlaması kaldırılmıştır. Yeni düzenlemeye göre; yatırım indirimi 2010 ve izleyen yıllar için uygulanabilecek; fakat her dönem itibarıyla yararlanılabilecek yatırım indirimi tutarı ilgili dönem kazanç tutarının % 25'ini aşamayacaktır.

³⁵ Anayasa Mahkemesi'nin, 15.10.2009 tarih ve 2009/144 sayılı Kararı.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Genel olarak baktığımızda vergi harcamaları içerisinde açıklanmaya çalışılan “istisna”, belirli bir vergi konusunda mükelleflerin belirli bir vergi miktarını ödemekte vergi dışı bırakıldığı veya o vergi konusuyla ilgili hiç vergilendirilmediği durumları ifade etmektedir. Hemen hemen tüm Dünya’da vergi sistemleri içerisinde uygulanmakta olan istisnalar, çeşitli amaçlara hizmet ettiği söylenebilir. Bunları; ekonomik, sosyal, siyasal ve idari amaçlar şeklinde sıralaya biliriz.

Tüm Dünya’da vergi sistemleri içerisinde mükelleflerin destekleneceği, belirli faaliyetlerin teşvik edileceği veya korunacağı durumlar söz konusudur. Çağdaş vergi sistemlerinin en önemli özelliği, ekonomik ve sosyal gelişmeleri izleyebilmesi ve öngörülen ekonomik ve sosyal hedeflerin gerçekleştirilmesinde etkin bir rol oynamasıdır. Bu nedenle ülkeler, vergi sistemlerinde bu türden müesseseleri uygulayarak yani belirli gelir kaynaklarından vazgeçmek suretiyle, bu amaçlara ulaşmak isteyeceklerdir.

Tüm vergi sistemleri içerisinde çeşitli sebeplerden dolayı uygulanması yasa koyucular tarafından uygun görülen vergi istisnası, kazançlara uygulanan objektif karakterli bir indirim olduğu söylenebilir. Vergi sistemleri içerisinde istisna uygulamaları kişi ya da kurumlara, elde ettikleri kazanç ya da iratların özelliği nedeniyle, tanınmaktadır. Bu nedenle, istisnaların ekonomik, sosyal, siyasal vb. nedenlerle tüm vergi kanunlarında fazla veya az yer verildiğini söylemek mümkündür. Bu nedenlerin gerçekleştirilmesinde kurumlar vergisi etkin bir araç olarak kullanılmaktadır.

Vergi düzenlemeleri içinde yer alan istisnalar bazı özellikleri taşımalıdır. Bu özellikler hedeflenen amaçlara ulaşmada vergi sistemlerinin etkinliğini artıracaktır. Bu özelliklere baktığımızda, öncelikle istisnalar belirli bir sektöre, faaliyete ya da mükellef grubuna yönelik olmalıdır. Diğer bir deyişle, istisnalar dar anlamda uygulanabilir olmalıdır. Aksi takdirde istisnanın planlanan amacı ile gerçekleşen sonucu örtüşmeyecektir.

Diğer taraftan, istisnaların amacı, kamu harcamalarıyla da ulaşılabilecek bir amaç olarak kolaylıkla tanımlanabilecek düzeyde olmalıdır. İstisnalara yer verilen verginin kapsamı bir verginin yapısını belirleyecek ölçüde geniş olmalıdır. İstisnanın ortadan kaldırılabilmesi idari açıdan mümkün olmalıdır. Son olarak, istisnanın etkisini ortadan kaldıracak başkaca vergi düzenlemelerin vergi sistemi içinde öngörülmemelidir.

Kurumlar vergisi uygulamaları açısından en önemli bölümlerden biri de hiç şüphesiz istisna kazançlara ilişkin hükümlerin yer aldığı maddelerdir. Kurumlar vergisinin yürürlüğe girdiği günden beri uygulanmakta olan istisnaların, bugün bir kısmı aynen korunmuşken, bir kısmı da değişerek veya ilk defa yürürlük kazanmak suretiyle günümüzde de uygulanmaktadır. İstisnadan amaç, vergi yükünün azaltılması veya sıfırlanması yoluyla, belirli faaliyetlerin yürütülmesinin teşvikidir. İzlenebilir, raporlanabilir, ekonomik ve sosyal yapıda kalıcı iyileşmeler sağlayan vergi istisna ve muafiyetlerinin uygulanması, vergi teşvik sisteminin temel amacıdır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-a maddesinde düzenlenen, iştirak kazançları istisnasında belirtildiği şekliyle elde edilen kazançların vergi kapsamı dışına taşınmasının genel amacı, elde edildiği ilk kurumda vergilendirilmiş olan bir kazancın, kâr dağıtımı yoluyla intikal ettiği başka bir kurumda tekrar vergilendirilmesinin önüne geçilmek istenmesidir. Yani, aynı kazancın iki ayrı kurumda vergilendirilmesini önlemektir. Bu amaç mükerrer yani çifte vergilendirmeyi önleyecektir. Aynı şekilde (b) bendindeki, yurt dışı iştirak kazançları istisnasında da, Türkiye'de mevcut kurumlar arasındaki iştirak kazançlarının kurumlar vergisinden istisna edildiği ve çifte vergilendirmenin önüne geçildiği açıklanmaya çalışılmıştır. Ancak kanun koyucu yurt dışındaki kurumlardan da elde edilen iştirak kazançları için bu imkânın sağlanması gerektiği ve bu madde ile aynı imkânın yurt dışı kâr payları için de getirilmesinin gerekliliğini ortaya koymaktadır. Bu bağlamda her iki vergileme alanında adaletin sağlandığı belirtilebilir.

Öncelikle devletin istisnalar nedeniyle bir gelir kaybı yaşadığı düşünülebilir ve bu nedenle de istisnalar, her ne kadar kamu harcaması gibi algılansa bile istisnaların vergi harcaması deyimiyle ifade edilmesi daha anlamlı olacaktır. Vergi harcamasıyla devletin vazgeçmiş olduğu gelirlerin kısa dönemli olumsuz ekonomik etkilere sahip olacağı düşünülebilir, fakat uzun dönemde ekonomik büyüme ve kalkınma için faydalı birer araç

olacağı da unutulmamalıdır. Dolayısıyla istisnalar veya vergi harcamaları kapsamındaki diğer müesseselerle ekonomik amaçlı politikaların geliştirilebileceği söylenebilir. Örneğin Türkiye’de farklı gelişmişlik yapılarına sahip iki bölgede yatırımların farklılığını gidermek için yatırım indirimi istisnalarıyla dikkatlerin bu bölgelere çevrilmesi, yürütme erkinin sağlamak isteyeceği önemli bir politikadır. Ekonomik anlamda başka bir örnekte ise, kooperatifçiliğin geliştirilmesi ve desteklemesiyle, ortaklarıyla kar amacı gütmeyen yani ticarileşmeden faaliyetlerine devam etmesinin sağlanması için uygulanan risturn istisnası da bu amaca hizmet edecektir.

Diğer taraftan, ekonomik gerekçelerin yanında istisna uygulamalarının sosyal bir takım nedenlere de dayandırıldığı belirtilebilir. Eğitim, sosyal koruma veya sosyal destek gibi hizmetler ülkelerin sosyal devlet anlayışının göstergeleridir. Türk vergi sisteminde bu amaca hizmet eden istisnaların varlığından bahsetmek mümkündür. Örneğin KVK’nın 5/1-1 maddesinde öngörülen eğitim amaçlı istisnalar bu amaca hizmet ettiği görülmektedir. Diğer taraftan emeklilik yatırım fonlarının teşvik edilmesi ve vergi kapsamı dışına taşınması, onlara tanınan bir diğer ayrıcalık olarak KVK’nın 5/1-d maddesinde yer almaktadır. Özellikle emeklilik sonrası, bireylerinin çeşitli kaynaklardan geçimlerini sağlamalarında, emeklilik yatırım fonlarına tanınan istisnanın önemli bir rol oynayacağı kanunun gerekçesinde belirtilmiştir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Akçay, Mehmet Yaşar (2008), “Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnasında Özellikli Bir Konu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 234, http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=2150, (28.11.2012).
- Akdoğan, Abdurrahman (2008), **Türk Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Gazi Kitap Evi, (369- 378).
- Akın, Emre (2012), “Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet ve Türleri”, **E-Yaklaşım**, 239, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=239>, (19.12.2012).
- Aksoyoğlu, Volkan (2010), “Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Vergiden İstisna Edilen Kazançlar”, **E-Yaklaşım**, 208, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=208>, (25.11.2012).
- Akyol, Mehmet Emin (2007), “Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazançlar”, **Yaklaşım Dergisi**, 172, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=172> (25.11.2012).
- Aras, Coşkun (2009), “İki Yıldan Fazla Şirket Aktifinde Bulunan Taşınmaz ve İştirak Hisselerinin icra Yoluyla Satışında KDV İstisnası”, **Yaklaşım Dergisi**, 194, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=194>, (27.01.2013).
- Arı, Nihat (2006), “Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilen Kazançlarda Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası”, **E-Yaklaşım**, 31, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=158>, (18.04.2013).
- Ateş, Kamil (2008a), “Yurt Dışı Kazanç İstisnası ve Vergi Mahsubu Birlikte Uygulanabilir Mi?”, **E-Yaklaşım**, 61, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=188> (25.11.2012).
- _____ (2008b), “Yurt Dışı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, 184, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=184>, (25.11.2012).

- Aydemir, İsa (2011), “Kurumlar Vergisinde Tam ve Dar Mükellefiyet Esasına Göre Vergilendirme”, **Yaklaşım Dergisi**, 222, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=222>, (24.11.2012).
- Bakmaz, Zübeyir (2012), “Yatırım İndiriminde Son Perde”, **Yaklaşım Dergisi**, 232, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=232>, (14.02.2013).
- Balkayaakça, F. Nilgün (2006), “Türk Vergi Sisteminde Vergi Harcaması Sonucu Yaratabilecek Uygulamalar”, **Yaklaşım Dergisi**, 168, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=168>, (07.01.2013).
- Başar, Ömer (2012), “Vergi Harcamaları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 280, (55-58).
- Bilgili, Fatih ve Demirkapı, Ertan (2013), **Şirketler Hukuku Dersleri**, Adana: Dora Yayınları, (143-353).
- Çavuş, Mehmet (2008), “Tam Mükellef A.Ş.’lerin Yurt Dışı İştirak Hisselerinden Elde Etmiş Oldukları Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi” **E-Yaklaşım**, 192, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=192> (25.11.2012).
- Çelikkaya, Ali (2012), “Türkiye’de Deniz Taşımacılığına Sağlanan Vergi Teşvikleri Üzerine Bir İnceleme”, **Maliye Dergisi**, 165.
- Çetin, İlhan (2006), “5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu İle Yeniden Düzenlenen Yurt Dışı İştirak Kazancı İstisnası”, **Yaklaşım Dergisi**, 165, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=165>, (25.11.2012).
- Çetin, Rızkullah (2011), “Emisyon Primi İstisnası ve Uygulaması”, **E-Yaklaşım**, 222, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=222>, (24.11.2012).
- Demir, Alper Cihad (2011), “Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar Tarafından Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarına İlişkin Özellikli Durumlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 356, <http://www.vergidunyasi.com.tr/ara.php>, (25.11.2012).
- Dikmen, Birgül ve Apak, Yavuz (2011), “İştirak Kazançları İstisnasında Amaçlanan İstisnanın İstisnası Mıdır?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 362, <http://www.vergidunyasi.com.tr/ara.php>, (25.11.2012).
- Doğrusöz, A. Bumin (2007), “Anonim Şirketlerin Yurt Dışı İştirak Hisselerinin Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazanç İstisnası”, **Yaklaşım Dergisi**, 169, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=169>, (25.11.2012).

- Duran, İmral (2010), “Bankalara veya TMSF’ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar İle Bankaların Taşınmaz ve İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnası”, **E-Yaklaşım**, 208, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=208>, (01.02.2013).
- Elele, Onur (2007), “Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Elde Edilen Kazançlar”, **Yaklaşım Dergisi**, 177, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=177>, (05.02.2013).
- Engin, Rıfat (2005), “Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasında Geline Nokta”, **E-Yaklaşım**, 29, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=156>, (13.11.2012).
- İleri, Yusuf (2008), “Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası Sermaye İhracını Teşvik Ediyor”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 318. <http://www.vergidunyasi.com.tr/ara.php>, (28.11.2012).
- Kandemir, Pelin ve Aplan, Yıldız (2010), “Yurt Dışı İnşaat, Onarım ve Montaj İşleri İle Teknik Hizmet Kazançlarına Sağlanan Vergi İstisnası ve Özellikli Hususlar”, **E-Yaklaşım**, 209, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=209> (05.02.2013).
- Kaplan, Ersin (2012), “Vergi Harcamalarının Türk Vergi Sistemindeki Yeri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 369, <http://www.vergidunyasi.com.tr/ara.php>, (05.02.2012).
- Karaarslan, Erkan (2009), “Bir Kamu Harcaması Olarak Vergi Harcaması”, **E-Yaklaşım**, 200, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=200>, (25.11.2012).
- Karadeniz, Salim (2007), “Kooperatiflerde Risturn İstisnası”, **Yaklaşım Dergisi**, 178, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=178>, (11.02.2013).
- _____ (2012), “Son Gelişmeler Işığında Yatırım İndirimi Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, 233, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=233>, (17.03.2013).
- Kiraz, Abdullah (2013), “Kurumlarda Ar-Ge İndirimi Uygulamasında Dikkat Edilecek Hususlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 295, (45-63).
- Kırbaş, Osman (2010), “6009 Sayılı Kanunla Yatırım İndiriminde Neler Değişti?”, **Yaklaşım Dergisi**, 213, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=213>, (23.02.2013).

- Koca, Aydın (2012), “Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri İle Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüşhan Hakları Satış Kazancı İstisnası”, **E-Yaklaşım**, 232, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=232>, (27.01.2013).
- Kocabey, İbrahim (2006), “Taşınmaz ve İştirak Hisselerinin Satışından Doğan Kazançlarda İstisna Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, 166, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=166>, (25.11.2012).
- Kocaer, Şenol (2009), “Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasının Tarihsel Gelişimi ve Öneriler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 338, <http://www.vergidunyasi.com.tr/ara.php>, (23.01.2013).
- Koçak, Bülent (2006), “Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasında Yeni KVK’nın Getirdikleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 216, <http://www.vergisorunlari.com.tr/arsiv.aspx?dsayi=216>, (28.11.2012).
- Kurbetçi, Pınar (2010), **Kurumlar Vergisinde İstisnalar**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Küçük, Sema (2001), “Holding Şirketlerde İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasına Konu İştiraklerin Ayırımı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 242, <http://www.vergidunyasi.com.tr/ara.php>, (29.01.2013).
- _____ (2008), “Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası-I”, **Yaklaşım Dergisi**, 185, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=185>, (25.11.2012).
- Maç, Mehmet (2002), “Emisyon Primleri (Emisyon Primlerinin Stopaja Tabi Hale Gelmesi Önlenmelidir)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 252, <http://www.vergidunyasi.com.tr/ara.php>, (05.03.2013).
- Marmara, F. Şen ve Marmara Kerem (2010), “Kooperatiflerde Vergilendirme”, **E-Yaklaşım**, 216, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=216>, (24.11.2012).
- Müstehlik, Mehmet (2009), “Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satışında İstisna Uygulaması ve Bazı Özellikli Konular”, **E-Yaklaşım**, 193, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=193>, (25.11.2012).

- Nazalı, Ersin (2006), “İştirak Kazançları İstisnası, Her Zaman Mükerrer Vergilemeyi Mi Önler?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 303. <http://www.vergidunyasi.com.tr/ara.php>, (25.11.2012).
- Orhan, Cenk (2007), “Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası”, **E-Yaklaşım**, 52, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=179>, (25.11.2012).
- Oruç, Yunus (2011), “Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 362, <http://www.vergidunyasi.com.tr/ara.php>, (26.11.2012).
- Özen, Turgay (2010), “Gayrimenkul Satış Kazancı İstisna Esasları ve Muhasebe Uygulaması”, **E-Yaklaşım**, 207, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=207>, (25.11.2012).
- Özkök, Servet (2008), “İştirak Hissesi ve Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası Uygulamasında Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 232, <http://www.vergisorunlari.com.tr/arsiv.aspx?dsayi=232>, (29.11.2012).
- Pedük, Türkbek (2006), “Negatif Vergi Harcaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 297, <http://www.vergidunyasi.com.tr/ara.php>, (06.02.2013).
- Pehlivan, Osman (2011), **Vergi Hukuku; Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Trabzon: Murathan Yayınları, (245-247)
- Pehlivan, Yasef (2003), “Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Risturn İstisnası”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 181.
- Sağlam, Erdoğan (2007), “Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 307, <http://www.vergidunyasi.com.tr/ara.php>, (23.11.2012).
- Serin, Tarık (2006), “5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’nda İstisnalar”, **E-Yaklaşım**, 41, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=168>, (24.11.2012).
- Sunar, Mehmet (2010), “Teknoloji Geliştirme Bölgesi Kazanç İstisnasının Hesaplanmasında Bazı Özellikli Durumlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 259, <http://www.vergisorunlari.com.tr/arsiv.aspx?dsayi=259>, (22.04.2013).
- Şen, Atakan (2007), “Özel Okullara ve Rehabilitasyon Merkezlerine Sağlanan Vergi Teşvikleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 314, <http://www.vergidunyasi.com.tr/ara.php>, (11.02.2012).

- Şenyüz, Doğan (2005), **Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, (253- 366).
- Tekin, Cem (2007), “Yurt Dışı İştirak Hissesi Satış Kazancına İlişkin Olarak İki Ayrı İstisna Düzenlemesi Mevcuttur”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 220, <http://www.vergisorunlari.com.tr/arsiv.aspx?dsayi=220>, (27.11.2012).
- Tekin, Cem ve Kartaloğlu, Emre (2010), **Kurumlar Vergisi Kanunu (Yorum ve Açıklamaları)**, İstanbul: Uygulama Yayıncılık, (11-239).
- Tokat, Yakup (2011), “Yurt Dışı İktisadi Faaliyetlerden Elde Edilen İştirak Kazancı İstisnası”, **Yaklaşım Dergisi**, 211, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=221>, (24.11.2012).
- Tokmakkaya, Murat (2007), “Yurt Dışı İştirak Satışlarından Zarar Edilmesi Konusunun Yeni Kurumlar Vergisi Kanundaki Düzenlemeler Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 308, <http://www.vergidunyasi.com.tr/ara.php>, (02.12.2012).
- Tuğlu, Ali (2010), “İki Tam Yıldan Uzun Süreli Aktifte Yer Alan Gayrimenkul ve İştirak Hisseleri Satışından Doğan Zararların Mahsubu”, **Yaklaşım Dergisi**, 214, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=214>, (30.01.2013).
- Tuncer, Selahattin (2006), “Yeni 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu”, **Yaklaşım Dergisi**, 164, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=164>, (24.11.2012).
- Uçak, Cemalettin (2009), “Yurt Dışı Şube Kazançlarının Vergilendirilmesi-I”, **Yaklaşım Dergisi**, 204, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=204>, (06.12.2012).
- _____ (2010), “Yurt Dışı Şube Kazançlarının Vergilendirilmesi-II”, **Yaklaşım Dergisi**, 205, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=205>, (06.12.2012).
- Ufuk, M. Tahir (2008), “Yurt Dışı İştirak Kazançlarında İstisna Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, 181, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=181>, (25.11.2012).

Ufuk, M. Tahir (2009), “Gayrimenkul ve İştirak Hisseleri Satışında İstisna Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, 197, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=197>, (26.11.2012).

_____ (2010), “Eğitim Tesisleri İle Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna”, **Yaklaşım Dergisi**, 214, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=214>, (11.02.2013).

_____ (2011), “Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 354, <http://www.vergidunyasi.com.tr/ara.php>, (20.11.2012).

_____ (2012a), “Dar Mükellef Kurumlarda Kazancın Saptanması”, **Yaklaşım Dergisi**, 232, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=232>, (23.11.2012).

_____ (2012b), “Kurumlarda Eğitim Tesisleri ve Rehabilitasyon Merkezlerine İlişkin İstisna”, **Yaklaşım Dergisi**, 239, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=239>, (11.02.2013).

Ülgen, Soner (2010a), “Gayrimenkul Satış Kazancı İstisna Uygulamasında Kazancın % 25’lik Kısmı Yenileme Fonuna Alınabilir Mi?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 351, <http://www.vergidunyasi.com.tr/ara.php>, (13.11.2012).

_____ (2010b), “Gayrimenkul Satış Kazancı İstisna Uygulamasında Zarar Doğması Durumunda Zararın Tamamı Mı Yoksa % 75’lik Kısmı MI Kanunen Kabul Edilmeyen Giderdir?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 349, <http://www.vergidunyasi.com.tr/ara.php>, (13.11.2012).

Ünal, İlyas (2010), “Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerden Elde Edilen Kazançlarda Kurumlar Vergisi İstisnasına İlişkin Genel Açıklamalar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 343, <http://www.vergidunyasi.com.tr/ara.php>, (13.12.2012).

Ürel, Gürol (2005), “Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası”, **E-Yaklaşım**, 22, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=149>, (29.01.2013).

_____ (2009), **Kurumlar Vergisi Kanunu (Torun Ve Açıklamalar)**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, (81-151).

Yerci, Cahit (2010), “Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleriyle Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançların Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 258, <http://www.vergisorunlari.com.tr/arsiv.aspx?dsayi=258>, (28.11.2012).

Yıldırım, Mehmet (2007), “Kurumlar Vergisinde İstisnalar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 308, <http://www.vergidunyasi.com.tr/ara.php>, (13.02.2012).

2013 Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, (64-77).

[http:// www.aku.edu.tr](http://www.aku.edu.tr).

ÖZGEÇMİŞ

Anıl ORUÇ, 13.03.1988 tarihinde Zonguldak ilinin Çaycuma ilçesinde doğdu. İlköğretim ve lise eğitimini Çaycuma'da tamamladı. 2010 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye bölümünden mezun oldu. Aynı yıl Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı'nda yüksek lisans eğitimine başladı.