



İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASININ DAR MÜKELLEF KURUMLAR AÇISINDAN UYGULANMASI

*APPLICATION OF SUBSIDIARY INCOME
EXEMPTION FOR LIMITED LIABILITY
CORPORATES*

Volkan GÜZEL^{*)}

ÖZ

Dar mükellef kurumların Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla kazanç veya irat elde etmeleri ile Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcileri olmadan kazanç veya irat elde etmeleri, vergilendirilmeleri açısından fark oluşturmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu’nda kurumların elde ettikleri kazançların vergilendirilmemesine yönelik birtakım düzenlemeler mevcut olup bu düzenlemelerden bazıları dar mükellefler açısından da uygulanabilir düzenlemelerdir. Kazanç veya iradın istisna tutulmasına yönelik bu düzenlemelerden dar mükellef kurumların hangi şartlar dâhilinde yararlanacağı hususu önem arz etmektedir.

Anahtar Kelimeler: İştirak kazançları, dar mükellefiyet, istisna

ABSTRACT

There is a difference between limited liability corporates which receive income through their permanent establishments or permanent representatives and those who receive without a permanent establishment or permanent representative as to the taxation of these two types of taxpayers. There are certain provisions concerning the taxation of corporate income and some of these rules also apply to limited liability corporates. At this point, the fact that under which conditions limited liability corporates are entitled to the said exemption is of great importance.

Keywords: Subsidiary income, limited liability, exemption

1- GİRİŞ

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca Türkiye’de kanuni ve iş merkezi bulunmayan ku-

^{*)} Vergi Müfettişi

rumlar dar mükellefiyet esasında vergilendirilecek olup, yalnızca Türkiye’de elde ettikleri kazançlar vergilendirilecektir.

Anılan Kanun’un 5/1-a maddesi uyarınca kurumların tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılmalarından elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. İştirak kazançları istisnası olarak adlandırılan bu kazanç istisnasının iştirak kazancını elde eden bakımından tam veya dar mükellef olması durumunda istisna uygulaması açısından kanun metninde herhangi bir belirleme yapılmamıştır.

Çalışmamızda dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri iştirak kazançlarının istisnadan hangi şartlar dâhilinde yararlandırılması gerektiği vergi kanunları boyutunda açıklanmaya çalışılacaktır.

2- İŞTİRAK KAZANCININ DAR MÜKELLEF KURUM NİTELİĞİNE GÖRE DEĞERLENDİRİLMESİ

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3. maddesinde kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan kurumların tam mükellef olacağı, hem Türkiye’de hem de Türkiye dışında elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirileceği, kanuni ve iş merkezinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayan kurumların ise dar mükellef olacağı ve sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançların vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır.

İlgili maddenin devamında dar mükellefiyette kurum kazancının gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğu belirtilmiştir. Gelir unsurlarının elde edilmesi bakımından Gelir Vergisi Kanunu’nun ilgili hükümleri uygulanacaktır. Dar mükellef kurumların Türkiye’de ticari kazanç elde edebilmeleri için Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci bulundurmaları ve kazancın Türkiye’deki işyerinde veya daimi temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla dar mükellef kurumların Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilcileri bulunmaması halinde ticari kazanç elde etmeleri mümkün olmayacak, elde ettikleri gelir unsurunun nitelikleri itibarıyla diğer gelir unsurlarından birini elde etmiş sayılacak ve vergilendirilecektir. Ticari veya zirai kazanç dışında kalan kazanç ve iratlar hakkında Gelir Vergisi Kanunu’nun kazanç ve irat tespiti hakkındaki hükümleri uygulanacak, bu kazanç ve iratların Türkiye’deki ticari veya zirai kazanç kapsamında elde edilmeleri halinde ise tam mükellef kurumlar için geçerli olan vergilendirme hükümleri uygulanacaktır.

Dar mükellef kurumların vergilendirilme hükümlerinin yer aldığı 22. maddede “*Dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır.*” denilerek ticari kazanç elde eden dar mükellef kurumların tam mükellef esasında vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Dolayısıyla dar mükellef kurumlar Türkiye’de ticari ve zirai kazanç elde etmeleri halinde tam mükellef kurum gibi vergilendirilecektir. Yine diğer gelir unsurlarının konusuna girmesine rağmen Türkiye’de yapılan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilen diğer gelir unsurları da ticari veya zirai kazanç sayılacağından tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlere göre vergilendirilecektir.

3- DAR MÜKELLEF KURUMLARCA TÜRKİYE’DE ELDE EDİLEN İŞTİRAK KAZANÇLARI

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5. maddesinde “İstisnalar” başlığı altında kazanç istisnaları düzenlenmiştir. Bu istisnalar söz konusu kazançları elde eden kurumların ticari bilanço karı içinde yer alan

gelirlerin vergilendirilmemesine yönelik yapılan düzenlemelerdir. Bir nevi vergi harcaması diyebileceğimiz bu istisnalardan yararlanabilmesi için bir takım şartlar getirilmiştir. Şartları sağlayan mükellefler ilgili dönemde kazanç elde etmeleri halinde ticari bilanço karının veya zararının bir unsuru olan bu kazançları beyanname üzerinden tenzil ederek vergilendirilmemesini sağlayacaklardır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan ilk istisna olan iştirak kazançları istisnası kurumların tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançların vergi dışı kalmasına yöneliktir. Başkaca şart bulunmaksızın istisna edilen bu kazançları elde edenler yönünden bir ayırım yapılmamış olup tam veya dar mükelleflerin Türkiye'de tam mükellef başka bir kurumun sermayesine katılmalarından elde edecekleri kazançların istisna olacağı hükmedilmiştir.

Bu noktada dar mükellef kurumlar açısından söz konusu iştirak payının Türkiye'de elde edilen ticari veya zirai kazanç kapsamında olup olmaması gerektiği konusunda belirleme yapılmamıştır. Zira Türkiye'deki ticari ve zirai faaliyet kapsamında elde edilen bir gelir olması durumunda söz konusu kurum hakkında tam mükellef kurumlar için geçerli hükümler uygulanacaktır. Bu durumda dar mükellef kurumun elde ettiği iştirak kazancı üzerinden herhangi bir şekilde kar dağıtımına bağlı tevkifat yapılmayacak ve söz konusu kazanç dar mükellef kurumca verilecek beyanname istisna kazançlar arasında gösterilecektir.

Dar mükellef kurumun Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci bulundurmaması ve Türkiye'de yapılan ticari ve zirai faaliyet kapsamında bir gelir elde etmemesi durumunda ise istisnadan yararlanıp yararlanmayacağı konusunda açıklık yoktur. Bu durumda dar mükellef kurum Türkiye'de ticari kazanç elde edemeyeceğinden tam mükellef bir kurumun sermayesine katılımından elde ettiği iştirak kazancı menkul sermaye iradı olacaktır. Dar mükellef kurumların Türkiye'de menkul sermaye iradı elde etmeleri bakımından referans gösterilen Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinde sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması elde etme bakımından yeterli olduğunu düzenlemektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda dar mükellefiyette vergi kesintisini düzenleyen 30/3. madde uyarınca "Tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kar payları üzerinden bu Kanunun 15. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan kazançlar hariç olmak üzere %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır" denilerek Türkiye'de ticari veya zirai kazanç elde etmeyen ve işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellefiyete tabi kurumların elde ettikleri kar payları ve iştirak hisselerinden vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda dar mükellefler için vergi kesintisini düzenleyen 30. maddede yukarıda ayrıntısına yer verildiği üzere dar mükelleflerin Türkiye'de tam mükellef bir kurumun sermayesine iştiraktan elde ettikleri kar paylarının üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılmasına olanak vermektedir. Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi olmayan ve dolayısıyla ticari veya zirai kazanç elde etme olanağı bulunmayan dar mükellef kurumlar için elde edilen gelirin vergilendirilmesine yönelik yapılmış bir düzenlemedir. Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla ticari veya zirai kazanç elde

eden dar mükellef kurumlar söz konusu bentte hariç tutulduğundan bunların vergi kesintisine muhataptutulmamaları dolayısıyla da aynı Kanun'un 5. maddesinde yer alan iştirak kazançları istisnasından yararlandırılmaları yönünde yapılan bir düzenleme olduğu kanaatindeyiz. Vergi kesintisi nihayetinde vergilendirmeye yönelik alınan peşin vergidir.

Sonuç olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan iştirak kazançları istisnası tam ve dar mükellef kurumların başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançları kurumlar vergisinden istisna etmeye yönelik bir düzenlemedir. Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla elde edilen kazançların tespitinde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanacaktır. Dar mükellef kurumların işyeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla yürüttüğü ticari veya zirai faaliyeti bünyesinde elde ettiği iştirak kazançları kurum kazancının bir unsuru olacak ve tam mükellefler için geçerli hükümlere göre vergilendirilecektir. Bu durumda iştirak kazancını dağıtan kurum tarafından söz konusu iştirak kazancı üzerinden herhangi bir kurumlar vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Yine dar mükellef kurum tarafından hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar yıllık beyanname verilecektir. Beyannamenin ilgili satırında elde edilen iştirak kazancı tenzil edilerek ticari bilanço karı/zararı içinde yer alan kazanç istisna edilecektir.

Diğer yandan dar mükellef kurumun Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmaması ve ticari veya zirai faaliyeti kapsamında bir iştirak kazancı elde etmemesi halinde ise elde edilen gelir kazançtan ziyade irat olacaktır. Dar mükellef kurumun Türkiye'de bir işyerinin veya daimi temsilcisinin bulunmaması durumunda ticari veya zirai kazanç elde etmeleri mümkün bulunmamaktadır. İştirak kazançları istisnası olarak adlandırdığımız KVK 5-1/a maddesinde kurumların başka bir kuruma iştirak etmeleri neticesinde elde ettikleri gelirin kazanç olarak adlandırılması kanunun yazım tekniği açısından değerlendirildiğinde ancak ticari veya zirai bir faaliyet bünyesinde elde edilen bir gelir olması gerektiği gibi bir sonuç çıkmaktadır. Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci olmadan elde edilen gelir niteliği itibarıyla kazançtan ziyade irat olacaktır. Nitekim dar mükellef kurum Türkiye'de bir tam mükellef kurumun sermayesine iştirak etmektedir. Bu durumda elde edeceği gelir menkul sermaye iradı olacak ve kazanç veya iradın elde edilmesi bakımından Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulanacaktır. Tam mükellef kurumun karını dağıtması neticesinde iştiraki dar mükellef kurum Türkiye'de menkul sermaye iradı elde edeceğinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi uyarınca elde ettiği irat üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılacaktır. Mezkûr maddenin 9. bendine göre Türkiye'de dar mükellefiyet esasında vergilendirilen kurum açısından nihai vergilendirme yapılmış olacağından ayrıca beyanname verilmesi veya verilecek beyannameye söz konusu kazanç ve iratların dâhil edilmesi kurumun ihtiyarinde olacaktır.

4- SONUÇ

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda tam veya dar mükellef kurumların belirli şartlar dâhilinde elde ettikleri kazançların vergi dışı kalması yani istisna tutulması düzenlenmiştir. Kurumların tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar kanunun ilgili maddesi uyarınca istisna edilmiş olup dar mükellef kurumlarında iştirak kazançlarının kurumlar vergisine tabi tutulmaması sağlanmıştır.

Konunun dar mükellef kurumların vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler ışığında değerlendirilmesi neticesinde Türkiye’de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilen iştirak kazançlarının istisna olması gerektiği, bu kurumların her ne kadar dar mükellef olsalar da tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlere göre vergilendirilecekleri dolayısıyla elde ettikleri iştirak kazançları üzerinden herhangi bir tevkifat yapılmayacağı aşikârdır.

Türkiye’de herhangi bir ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmeyen ve tam mükellef bir kurumun sermayesine iştirak eden dar mükellef kurumların elde ettikleri kâr payları ise; dar mükellef kurumlarca elde edilen menkul sermaye iradı olup, elde edilen kazanç ve iratlar tevkifata tabi olduğundan, KVK’nın bir bütün olarak değerlendirilmesi, dar mükellef kurumların vergilendirilme mantığı çerçevesinde değerlendirildiğindeyse, ticari kazanç elde etmeyen dar mükellef kurumlar için söz konusu istisnanın uygulanamayacağı sonucuna varılmıştır.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği