

ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNA KAZANÇLARDA GELİR VERGİSİ STOPAJI

A- Genel Açıklamalar

Kurumlarda gelir vergisi stopajının hesabında sorun yaratan konulardan birisi de, zarar olsa dahi indirilecek istisna kazançlarda, istisnanın uygulanması sonucunda kurum kazancının mali zarara dönüşmesi halinde, istisnadan yararlanılan kazanç kısmından gelir vergisi stopajı hesaplanıp hesaplanmayacağı konusu olmuştur.

Örnek:

- Kurum Kazancı (istisna Kazanç Dahil)	1.000.-
- İstisna Kazanç (Ör:Gayrimenkul satış karı)	<u>1.200.-</u>
- Kurum Mali Zararı (Devreden Zarar)	200.-
(istisnadan doğan zarar)	

Yukardaki örnekte kurumun istisna kapsamındaki gayrimenkul satış kazancı olmasaydı, kurumun normal faaliyet zararı 200 birimdir. Bu durumda yararlanılan istisna kazanç tutarı üzerinden gelir vergisi stopajı hesaplanması kurum zararlı iken vergi ödemek zorunda bırakıldığı gerekçesiyle uygulama eleştirilmiştir. Benim de katıldığım diğer görüş sahipleri ise zarar olsa dahi indirilecek istisna kazançlarda vergilemenin kurumun istisna kazanç dışında kalan diğer ticari faaliyetinden bağımsız şekilde yapılması gerektiği, istisnanın zararı artıracak şekilde uygulanmasının bu düşüncüyü doğruladığı, bu uygulama sonucunda kurumun normal faaliyet zararının ertesine yıla devredilerek; istisna kapsamındaki kazanç unsuru ile diğer faaliyet kazancının birbirinden ayrı olarak vergilendirilmesinin kanun koyucunun amacına ve yürürlükteki kanun hükümlerine aykırı olmadığı savunulmuştur. Danıştay da ikinci görüş doğrultusunda kararlar vermiştir. Danıştay 4.Dairesinin bir kararında, istisna uygulaması nedeniyle zarar doğması halinde de gelir vergisi stopajının yapılmasının gerekçeleri aşağıdaki şekilde belirtilmiştir.¹

“Gayrimenkul satış kazancının kurumlar vergisinden istisna tutulmuş olması nedeniyle yapılması zorunlu olan tevkifatı kurumun karlı veya zararlı olmasına bağlamak mümkün değildir. Kurumlar vergisi matrahı mali bilançoya göre yapılır. Bu nedenle de kurumun işlemlerini zararlarla kapatmış olması gelir vergisi tevkifatı yapılmasına engel oluşturmaz.”

B- Yapılan Yeni Düzenleme

Yukardaki tartışmalar devam ederken, 4605 sayılı Kanun ile GVK'nun 94/6.maddesinin (b-ii) alt bendine aşağıdaki parantez içi hüküm eklenmiştir.

“ (İstisna uygulamasının zarar doğurması halinde bu zarara isabet eden tevkifat, istisnadan kaynaklanan zararın indirildiği dönemde yapılır. Tevkifat uygulamasında mahsup edilen zarar tutarının öncelikle istisna uygulamasından kaynaklandığı kabul edilir.) ”

Yapılan bu düzenleme ile 2000 yılına ait kurum kazançları dahil olmak üzere, kurumların istisna kazancın indirilmesinden kaynaklanan zarar kısmından stopaj yapılmayacak, diğer bir ifade ile fiilen istisnadan faydalanılan kazanç kısmından stopaj yapılacaktır.

¹ Danıştay 4.Dairesinin 25.1.2000 Gün ve E:1999/732; K:2000/177 Sayılı Kararı. Danıştay 4.Dairesinin E:1994/1225; K:1994/5375 Sayılı Kararı da aynı yöndedir.

Tekrar yukardaki örneğe dönersek, kurumun 2000 yılındaki stopaj matrahı 1.000.- birim olacaktır. 2001 yılındaki faaliyet kazancının 500 birim olması halinde ise aşağıdaki gibi işlem yapılacaktır.

Kurum Kazancı (2001 Yılı)	500.-
2000 Yılında Devreden Zarar	<u>200.-</u>
Kurumlar Vergisi Matrahı	300.-

Bu örnekte kurum, KVK'nun geçici 28.maddesi uyarınca 200 birim üzerinden %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapacak, 300 birim üzerinden de kurumlar vergisi hesaplayacaktır.

Kurumlar vergisi uygulamasında zarar olsa dahi indirilecek istisna kazançlar aşağıda belirtilmiştir.

İSTİSNA KAZANÇLAR	STOPAJ ORANI
1- İştirak kazançları istisnası (KVK Mad:8/1)	YOK
2- A Tipi Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Portföy İşletmeciliği Kazancı (KVK,Md:8/4)	0
3- Risk Sermayesi Yatırım Fonları ve Ortaklıklarının Kazançları (KVK,Md:8/4)	0
4- Gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıklarının kazançları (KVK,Md:8/4)	0
5- B Tipi menkul kıymetler yatırım fonları (Döviz yatırım fonları hariç) menkul kıymet yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliği kazançları (KVK,Md:8/4)	10
6- Rüçhan hakkı kupon satış kazancı (KVK, Md:8/5 ve Geçici 28/b)	15
7- Emisyon Primi Kazancı (KVK,Md:8/5 ve Geçici 28/b)	YOK
8- Hayat sigorta şirketleri ve emekli sandıklarının bazı menkul kıymet alım satımından elde ettikleri kazançlar (KVK, Geçici Md:20)	YOK
9- KVK'nun yürürlükten kaldırılan 8/15.maddesi ile istisna süresi dolmayan okul,kreş,spor tesisi ile yurt ve sağlık tesisi işletmeciliğinden elde edilen kazançlar (KVK, Geçici 21/1-c)	YOK
10- Gayrimenkuller ve iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançlar (KVK, Geçici Md:28/a)	15
11- Üretim ve turizm tesislerinin kurulmuş veya yeni kurulacak sermaye şirketine aynı sermaye olarak konulmasından elde edilen kazançlar (KVK, Geçici Md:28/a)	YOK
12- Yurtdışı inşaat ve onarma işlerinden elde edilen kazançlar (KVK, Geçici Md:24)	5-10
13- 4325 Sayılı Kanun kapsamında elde edilen kazançlar	YOK
14- 4490 Sayılı Kanuna göre kurulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydolunan gemilerin işletilmesi ve devrinden elde edilen kazançlar	YOK
15- Serbest bölgelerden elde edilen kazançlar (3218 No'lu Kanun, Md:6)	YOK
16- 625 Sayılı Kanun kapsamındaki faaliyet kazançları	YOK
17- Bankaların birleşme ve devrinden doğan kazançlar (KVK, Geçici Md:29)	YOK
18- 3462 sayılı Kanuna Göre Organize Sanayi Bölgesindeki faaliyet kazançlarına ilişkin istisna (Yürürlük tarihi 31.12.2001)	YOK

C- Stopaja Tabi Olmayan İstisna Kazançla Stopaja Tabi İstisna Kazancın Birlikte Olması Halinde Öncelik Sırası

Zarar olsa dahi indirilecek istisna kazançlarda akla gelebilecek olasılıklardan birisi de aynı dönemde stopaja tabi olan ve olmayan iki veya daha fazla istisna kazancın bulunması halinde, uygulanacak istisnada önceliğin hangi istisnaya verileceği konusudur. Böyle bir durumda önceliğin mükellefin isteğine bırakılması ve mükellefin de önceliği stopaja tabi olmayan kazanca vermesi doğal kabul edilmelidir.Örnek:

- Kurum Kazancı (İstisna kazançlar dahil)	1.400.-
- Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası (-)	300.-
- 4325 Sayılı Kanun Kapsamındaki İstisna Kazancı (-)	<u>1.200.-</u>
- Devreden Zarar	100.-

Böyle bir durumda önceliğin 4325 sayılı Kanun kapsamındaki istisna kazanca verilmesi halinde mükellef, 200 birim gayrimenkul satış kazancı üzerinden tevkifat hesaplamalı ve devreden 100 birim zararın gayrimenkul satış kazancından kaynaklandığını varsaymalıdır. Aksine bir tercihte kurum 300 birim üzerinden gelir vergisi tevkifatı hesaplamak durumunda kalacaktır.

D- Stopaja Tabi Birden Fazla İstisna Kazançlarda Öncelik Sırası

Gelir Vergisi stopajının hesabında olası sorunlardan birisi de, zarar olsa dahi indirilecek istisna kazançların aynı dönemde birden fazla olması halinde önceliğin hangi istisnaya verileceği konusudur. Vergi oranının aynı olması halinde önemli bir sorun olmayacağından önceliğin belirlenmesi mükellefe bırakılmalıdır. Stopaj oranlarının farklı olması durumunda da önceliğin mükellefin isteğine bırakılmasından başka doğru bir çözüm yolu yoktur.

Örnek:

- Kurum Kazancı (istisna Kazançlar Dahil)	1.500.-
- Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası (-)	500.-
- Yurtdışı İnşaat ve Onarma Kazancı (-)	<u>1.300.-</u>
- Devreden Zarar	300.-

Bu durumda kurum önceliği tevkifat oranı düşük olan yurtdışı inşaat ve onarma faaliyeti kazancına verirse;

1- Yurtdışı İnşaat ve Onarma Kazancı	1.300.- x %10 = 130.-
2- Gayrimenkul Satış Kazancı	<u>200.-</u> x %15 = <u>30.-</u>
	1.500.- 160.-

birim gelir vergisi stopajı beyan edilecektir.

Önceliğin gayrimenkul satış kazancına verilmesi halinde ise;

1- Gayrimenkul Satış Kazancı	500.- x %15 = 75.-
2- Yurtdışı İnşaat ve Onarma Kazancı	<u>1.000.-</u> x %10 = <u>100.-</u>
	1.500.- 175.-

birim gelir vergisi stopajı beyan edilecektir.

4605 sayılı Kanun ile GVK'nun 94/6.maddesinin (b-ii) alt bendine parantez içinde eklenen söz konusu hükmün uygulamasında yukarıda belirtilen konulara açıklık getirilmesinde yarar bulunmaktadır. Yapılan değişiklik mükelleflerin lehine olmuş ve ihtilafli bir konu yasa ile çözüme kavuşturulmuştur.