

İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI VE ÖZELLİKLİ DURUMLAR

Bilindiği gibi Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Verginin hesaplanacağı kurumlar vergisi matrahına ,kanunda öngörülen istisna indirim ve ilavelerden sonra ulaşılır .

Hesap dönemi takvim yılı olan kurumlar hesap dönemini izleyen yılın Nisan ayında yıllık kurumlar vergisi beyannamesini verirler. Kendilerine özel hesap dönemi verilen kurumlar dönemin kapanışını izleyen 4.ncü ayda yıllık beyannameyi vermek durumundadırlar.

Corona virüs salgını nedeniyle gelir vergisi beyannamelerinde olduğu gibi beyanname verme süresinin uzatılması gündeme gelebilir.

Bugün yazımızda kurumlar Vergisi Kanununun 5.nci maddesinde düzenlenmiş olan iştirak kazançları istisnasını diğer kurumlara iştirakin özelliklerini de dikkate alarak incelemeye gayret edeceğiz.

İştirak kazançları istisnasına ilişkin madde hükmü

Kurumlar Vergisi Kanununun 5. nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, iştirak kazançları istisnası düzenlenmiştir. Buna göre ;

- 1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımından elde ettikleri kazançlar,
- 2) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,
- 3) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları

kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Ancak diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları bu istisnadan yararlanamaz.”

Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu ve ortaklıklarının katılma payları ile hisse senetlerinden elde edilen kâr payları, 6322 Sayılı Kanununun 34. ncü maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 5. inci maddesinde yapılan değişikliğin yürürlüğe girdiği 1.1.2013 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden istisnadır.

Kurumların diğer kurumlardan elde ettikleri kar payları

Günümüzde uluslararası sermaye hareketlerinin yaygınlık ve çeşitlilik kazanması eski dönemlere göre hızlanmıştır. Bunun sonucu olarak Türkiye'deki bir kurumun hem Türkiye içinde hem de yurt dışında birçok kuruma ortak olması olağan hale gelmiştir. Hal böyle olunca şirketlerin hem yurt içinde hem de yurt dışında rekabet gücüne sahip olması önem kazanmıştır. Kamu otoritesinin kurumlar arası rekabeti bozucu vergi uygulamalarını gidermesi gereği doğmaktadır. Mükerrer vergi uygulamaları gerek yurt içinde gerekse yurt dışında olumsuz etki yapmaktadır. Yukarıda verilen bentteki düzenlemeler mükerrer vergilemeyi önlemeyi hedeflerken 5.nci maddenin (b) bendindeki düzenlemeler uluslararası alanda mükerrer vergilemeyi önlemeyi hedeflemektedir. Ayrıca, çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarımızda mükerrer vergilemeyi önlemeyi amaçlamaktadır.

İştirak kazançları istisnası uygulama

Sermaye şirketleri olan anonim ve limited şirketler genel kurul veya ortaklar kurulu kararıyla kar dağıtımını yaparlar. Gerçek kişi ortakların elde ettikleri kazançlar menkul sermaye iradı niteliğindedir. Tüzel kişi ortaklar-kurumlar için kendilerine dağıtılan kar kurum kazancının bir parçasıdır. Şirketler kurucu ortaklara veya şirkete yarar sağlayan ortak olmayan bazı kişilere de kardan pay verebilirler. Kar payı elde edenin durumuna göre iştirak kazancı istisnasından yararlanıp yararlanmayacağı konusu değerlendirilmelidir.

KVK'nun 5.nci maddesi (a) bendindeki düzenleme, yalnızca tam mükellefiyete tabi kurumların sermayesine iştirak edilmesi suretiyle kurumlarca elde edilen kâr paylarını kapsamaktadır. Kâr payını alan kurumun tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisnanın uygulamasında bir önemi bulunmamaktadır.

Dar mükellef bir kurumdan, bir başka ifadeyle kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye dışında bulunan bir kurumdan kâr payı alan kurumlar ise bu bent ile düzenlenen iştirak kazançları istisnasından yararlanamayacaklardır.

Bu istisna ile mükerrer vergilemenin önlenmesi amaçlanmaktadır. İstisnaya konu kazanç, esas itibarıyla kazancın elde edildiği ilk kurumda kurumlar vergisine tabi tutulduğundan kazancın kâr dağıtımını yolu ile intikali sağlanan diğer kurumlarda da kurumlar vergisine tabi tutulmasının önüne geçilmektedir.

Tam mükellef bir kurumdan elde edilen iştirak kazancını 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.

Kurucu senetleri ve intifa senetleri sahiplerinin elde ettiği kar payları

Şirketi kurdukları sırada harcadıkları emeğe karşılık olarak kuruculara, dağıtılabilir kardan TTK'nun 519.ncu maddesi hükmüne göre intifa senetleri bağlamında kar payı ödenebilir.

Şirketlerin genel kurulu, sözleşme uyarınca veya şirket ana sözleşmesini değiştirerek, bedeli kanuna uygun olarak yok edilen payların sahipleri, alacaklılar veya bunlara benzer bir sebeple şirketle ilgili olanlar lehine intifa senetleri çıkarılmasına karar verebilir. Kurucular için çıkarılanlar dahil olmak üzere, intifa senetleri emre ve hamiline yazılı olabilir.

Kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kâr payları da kazancın elde edildiği ilk kurumda vergilendirilmektedir. Bu şekilde kâr payı elde eden kurumlarda da mükerrer vergilemenin önüne geçmek için öteden beri uygulandığı üzere kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kâr payları Kanunda iştirak kazançları arasında sayılmıştır. Aksi uygulama aynı kazanç üzerinden mükerrer vergi alınması olasılığı ortaya çıkartır ki bu istisnaya Kurumlar Vergisi Kanununun lafzında yer verilmek suretiyle konuya açıklık kazandırılmış olmaktadır.

İştirak edilen kurumun yönetim kurulunda temsil dolayısıyla elde edilen kar payları

Bilindiği gibi, Gelir Vergisi Kanununun 75. nci maddesinin (3) numaralı bendinde idari meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları menkul sermaye iradı sayılmıştır. Kurumların başka bir kuruma iştirak etmeleri nedeniyle bu kurumun yönetim kurulunda bulunan temsilcileri vasıtasıyla elde etmiş

oldukları kâr payları temsil görevi verilen gerçek kişinin değil, iştirak eden kurumun elde ettiği kar payıdır. Kurumun bu yolla elde ettiği kazançta iştirak kazancı istisnasından yararlanabilecektir.

İştirak süresi ve katılım yüzdesinin önemi yoktur

İştirak 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 yoktur.

İştirak eden yatırım fonu ve ortaklıklarının elde ettiği kar payları

Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu veya ortaklarının katılma payları ile hisse senetlerinden elde edilen kâr payları iştirak kazancı istisnasından yararlanabilecektir. Ancak, girişim sermayesi yatırım fonları ve ortaklıkları dışında kalan diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kar payları iştirak kazancı istisnasından yararlanamamaktadır.