

KURUMLAR VERGİSİNDEN İSTİSNA KAZANÇLAR ÜZERİNDEN YAPILACAK STOPAJ

A.MURAT YILDIZ *

I- GİRİŞ

Kurumlar vergisi mükellefleri geçtiğimiz Nisan ayı içinde kurumlar vergisi beyannamelerini verip, vergilerini tahakkuk ettirmiş bulunmaktadır. Bu mükelleflerin kurumlar vergisi matrahlarının tespiti sırasında, yararlandıkları kurumlar vergisinden istisna kazançlarının bulunması durumunda bu ay içinde bir mükellefiyetleri daha bulunmaktadır. Bu mükellefiyeti, yararlandıkları istisnalar üzerinden hesaplayacakları stopajı 20 Mayıs tarihine kadar muhtasar beyanname ile beyan etmek şeklinde özetleyebiliriz.

GVK'nın 94. maddesinin 4605 sayılı Yasa ile değişik 6-b (ii) alt bendinde kar dağıtımına bağlı kalmaksızın ve istisnadan yararlanan kurumun tam veya dar mükellef olup olmadığına bakılmaksızın istisna kazançlar üzerinden stopaj yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu bent kapsamında yapılacak stopaj oranı 2000/1689 sayılı BKK ile stopajı yapacak kurumun halka açık olup olmadığına bakılmaksızın %18 olarak tespit edilmiştir.

Yazımızın konusunu da bu bent kapsamında kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden yapılacak stopaja yönelik uygulamada tereddüde yol açan hususlara ilişkin açıklamalar oluşturmaktadır.

II- KURUMLAR VERGİSİNDEN MÜSTESNA KAZANÇ VE İRATLAR

GVK'nın 94. maddesinin 4605 sayılı Yasa ile değişik 6-b (ii) alt bendine göre; ***“Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin (1) numaralı bendinde yer alan iştirak kazançları istisnasından yararlanan kazançlar hariç, yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar dahil olmak üzere; dağıtılın dağıtılmasın, kurumlar vergisine tabi kurumların, kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlarından”*** stopaj yapılacağı hüküm altına alınmıştır. 2000/1689 sayılı BKK ile de bu bent kapsamında yapılacak stopaj oranı **%18** olarak tespit edilmiştir.

Bu kapsamda kurumlar vergisinden müstesna kazançlar, esas itibariyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesi ile geçici maddelerinde, bazı özel kanunlarda ve Gelir Vergisi Kanunu'nun yatırım indirimi uygulamasına ilişkin ek 1 ve ek 6. maddelerinde düzenlenmiş olup aşağıdaki gibidir.

A- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU' NDA DÜZENLENEN İSTİSNALAR

1- İştirak Kazançları İstisnası (KVK md. 8/1)

2- Risturn İstisnası (KVK md. 8/2)

- 3- Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Kazançları (KVK md. 8/4)
- 4- Rüşhan hakkı kupon satış kazançları (KVK md. 8/5)
- 5- Emisyon Primleri (KVK md. 8/5)
- 6- Yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar (KVK geçici md. 24)
- 7- Gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazancı (KVK geçici md.28/a)
- 8- Üretim ve turizm tesisleri ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin sermaye olarak konulmasından sağlanan kazançlar (KVK geçici md.28/a)
- 9- Banka Devirlerine İlişkin İstisna (KVK geçici md.29)

B- DİĞER KANUNLARDA DÜZENLENEN İSTİSNALAR

1- Yatırım İndirimi (GVK ek md. 1-6)

- 2- OHAL Bölgesi ve düşük gelişmişlik düzeyinde bulunan bazı illerde elde edilen kazançlar **(4325 sayılı Kanun md. 3/a)**
- 3- Serbest bölgelerden elde edilen kazançlar **(3218 sayılı Kanun md. 6)**
- 4- Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin devrinden ve işletilmesinden elde edilecek kazançlar **(4490 sayılı Kanun md. 12)**

Yukarıda sıralanan ve kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar kural olarak GVK'nın 94. maddesinin 4605 sayılı Yasa ile değişik 6-b (ii) alt bendine göre stopaja tabi iken, bu istisna kazançların bir kısmı yapılan özel düzenlemelerle stopaj kapsamı dışında bırakılmış, diğer bir kısmı içinse indirimli stopaj oranları öngörülmüştür.

III- KURUMLAR VERGİSİNDEN İSTİSNA KAZANÇLAR ÜZERİNDEN YAPILACAK STOPAJA İLİŞKİN ESASLAR

Bilindiği üzere halen kurumlar vergisine tabi kazançlar, % 30 oranında kurumlar vergisi ve kurumlar vergisi üzerinden de % 10 olmak üzere toplam % 33 oranında bir vergi yükü ile karşı karşıya bulunmaktadır. Ancak kurumlar vergisi mükelleflerinin, yazımızın önceki bölümünde sıraladığımız istisnalardan yaygın olarak yararlandığı durumlarda; bu kurumlar açısından kurumlar vergisi ya hiç doğmamakta ya da çok düşük tutarlarda doğmaktadır. Bu da hem hazine açısından ciddi bir vergi kaybına yol açmakta ve hem de % 33'lük vergi yükü ile karşı karşıya kalan diğer kurumlar da rekabet eşitsizliğine yol açarak huzursuzluk yaratmaktadır. Bu sakıncaların önüne geçilebilmesi açısından vergi kanunlarında son yıllarda yapılan reform niteliğindeki düzenlemelerle hem kurumlar vergisi oranı % 46'dan %30'a çekilmiş ve hem de istisnalar kapsamca ve sayıca oldukça sınırlandırılmıştır. Diğer taraftan

İstisna kazançlar üzerinden stopaj yapılması uygulaması ile bu istisnalardan yaygın olarak yararlanan kurumlardan da geçmişte uygulanan asgari kurumlar vergisi uygulamasına benzer bir şekilde hiç değilse stopaj oranında bir vergi alınması sağlanmıştır.

Mevcut uygulamada GVK'nın 94. maddesinin 6-b-ii alt bendinde yapılan düzenlemeler çerçevesinde **kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlarından %18** oranında stopaj yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak gerek Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ve gerekse diğer kanunlarda yapılan bir takım özel düzenlemeler sonucunda % 18'lik stopaj oranı sadece yatırım indirimi ve rüçhan hakkı kuponlarının satışından doğan kazançlar için söz konusu olup, diğer tüm istisnalar ya düşük oranda stopaja tabi olmakta ya da stopaj kapsamı dışında kalmaktadır. Bu kapsamdaki istisnaları ve düşük oranda

stopaja tabi olmalarını ya da stopaj kapsamı dışında kalmalarını gerektiren kanuni gerekçeleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

B- İSTİSNA STOPAJINA TABİ OLMAYAN KURUMLAR VERGİSİNDEN MÜSTESNA KAZANÇLAR

1- İştirak Kazançları İstisnası (KVK md. 8/1)

Kurumların tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisna olduğu gibi, GVK'nın 94. maddesinin 6-b-ii alt bendinde yapılan düzenleme çerçevesinde **“Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin (1) numaralı bendinde yer alan iştirak kazançları istisnasından yararlanan kazançlar hariç”** denilmek suretiyle aynı bent kapsamında yapılacak istisna stopajından da istisna edilmiştir.

2- Risturn İstisnası (KVK md. 8/2)

Kooperatiflerin, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin 2 numaralı bendinde yazılı esaslar çerçevesinde hesapladıkları risturnlar da, aynı bendin 3. alt bendinde yapılan **“Bu risturnlar GVK'nın 94. maddesine göre tevkifata tabi tutulmaz.”** şeklindeki düzenleme nedeniyle istisna stopajı uygulaması dışında bırakılmıştır.

3- Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Kazançları (KVK md. 8/4)

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin 4 numaralı bendinde sayılan yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna olan kazançları, GVK'nın 94. maddesinin 6-a bendinde yapılan özel düzenlemeye göre stopaja tabi tutulacağından, ayrıca GVK'nın 94. maddesinin 6-b-ii alt bendine göre stopaja tabi tutulmayacaktır.

4- Emisyon Primleri (KVK md. 8/5)

Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini arttırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde elden çıkarılmasından sağlanan ve emisyon primi olarak adlandırılan kazançlar da Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28. maddesinin (b) bendinde yapılan düzenlemeye göre 31.12.2002 tarihine kadar GVK'nın 94. maddesinin 6-b-ii alt bendine göre stopaja tabi tutulmaz.

5- Üretim ve Turizm Tesisleri Ve Bu Tesislere İlişkin Gayrimenkullerin Aynı Sermaye Olarak Konulmasından Sağlanan Kazançlar (KVK geçici md. 28/a)

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28. maddesinin (a) bendinde yapılan düzenlemeye göre kurumlar vergisinden istisna edilen *“üretim ve turizm tesisleri ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin aynı sermaye olarak konulmasından sağlanan kazançlar”* aynı bendin 3. alt bendinde yapılan *“Bu kazançlar GVK’nın 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b-ii) alt bendine göre vergi tevkifatına tabi tutulmaz.”* şeklindeki düzenleme nedeniyle istisna stopajı uygulaması dışında bırakılmıştır.

6- Banka Devir ve Birleşmelerine İlişkin İstisna (KVK geçici md. 29)

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 29. maddesinde yapılan düzenleme kapsamında banka devir ve birleşmelerinden doğan kazançlar aynı maddenin 1. fıkrasında yapılan düzenleme ile GVK’nın 94. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b) bendine göre vergi tevkifatına tabi tutulmaz.

7- OHAL Bölgesi ve Düşük Gelişmişlik Düzeyinde Bulunan Bazı İllerde Elde Edilen Kazançlar (4325 Sayılı Kanun md. 3/a)

4325 Sayılı Kanun çerçevesinde elde edilen ve kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar aynı Kanunun 3. maddesinin a fıkrasında yapılan düzenleme ile GVK’nın 94. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b) bendine göre vergi tevkifatına da tabi tutulmaz.

8- Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kazançlar (3218 sayılı Kanun Md. 6)

Serbest bölgeler Kanunu'nun 6. maddesinin 3. fıkrasına göre Türkiye’de tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölge faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, Türkiye’nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır. Hem bu madde, hem de Maliye Bakanlığı’nın konuya ilişkin olarak tebliğlerde yaptıkları açıklamaları çerçevesinde serbest bölgelerden elde edilen kazançlar GVK’nın 94. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b) bendine göre vergi tevkifatına tabi tutulmayacaktır.

9- Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin Devrinden ve İşletilmesinden Elde Edilecek Kazançlar (4490 Sayılı Kanun Md. 12)

4490 Sayılı Kanun’un 12. maddesinin 1. fıkrasına göre; *“Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin devrinden ve işletilmesinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır.”* Ayrıca 69 seri no.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nin 1.1 Bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde kurumlar vergisinden istisna edilen bu kazançlar GVK’nın 94. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b) bendine göre tevkifata da tabi tutulmayacaktır.

C- İNDİRİMLİ ORANDA İSTİSNA STOPAJINA TABİ KURUMLAR VERGİSİNDEN MÜSTESNA KAZANÇLAR

1- Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj İşleri Ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlar (KVK geçici md. 24)

Yurt dışında yapılan inşaat, onarma ve montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan ve 01.01.1994- 31.12.2003 tarihleri arasında Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançlar, bu işlerle ilgili hasılatın en az % 15'inin kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye döviz olarak getirildiğinin tevsik edilmesi şartıyla kurumlar vergisinden müstesnadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b) alt bendine göre bu kazançlar üzerinden yapılacak tevkifat oranları, halka açık anonim şirketlerde % 5, diğer kurumlarda ise % 10 olarak uygulanır. Yurt dışında elde edilen bu kazançlara mahallinde uygulanan vergilerin oranının % 30'un üzerinde olması halinde, bu oranın üzerinde uygulanan her bir puan için tevkifat % 0.70 oranında indirim yapılmak suretiyle uygulanır. Yurt dışında uygulanan vergi oranının halka açık şirketlerde % 33,5, diğer kurumlarda ise % 37 oranında olması durumunda bu tevkifat oranları "0" sıfır olarak uygulanır. Ancak indirimli vergi tevkifat oranından yararlanabilmek için yabancı memleketlerde inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlara uygulanan vergi oranının o ülkenin yetkili makamlarından alınan ve mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan vesikaların aslı ile yapılan işe ilişkin sözleşmenin bir örneğinin Türkiye'de bağlı bulunulan vergi dairesine yıllık beyanname verme süresi içinde ibraz edilmesi şarttır.

2- Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Kazancı (KVK geçici md. 28/a)

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28. maddesinin (a) bendinde yapılan düzenlemeyle *“01.01.1999-31.12.2002 tarihleri arasında uygulanmak üzere, tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkul-kullerinin satışından doğan kazancın, satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmı, kurumlar vergisinden müstesnadır.”* Yine aynı bendin 3. alt bendinde yapılan özel düzenleme ile bu hüküm uyarınca vergiden istisna edilen kazançlar için GVK' nın 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b-ii) alt bendine göre vergi tevkifatı % 15 olarak uygulanmaktadır.

Şu ana kadar yapmış olduğumuz açıklamalarımızı özetleyecek olursak; kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlar kural olarak GVK' nın 94. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b-ii) alt bendine göre % 18 oranında vergi tevkifatına tabi bulunurken, açıkladığımız nedenlerle bu kapsamda ve oranda stopaja sadece yatırım indirimi ve rüçhan hakkı kuponlarının satışından doğan kazançlar tabi olmakta, yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar ile iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerin satışından doğan kazançlar ise indirimli oranda stopaja tabi tutulmakta, bunun dışında kalanlar ise stopaj kapsamı dışında bırakılmaktadırlar.

D- İSTİSNA UYGULAMASI NEDENİYLE ZARAR DOĞMASI VEYA VAR OLAN ZARARIN BÜYÜMESİ DURUMUNDA STOPAJ UYGULAMASI

Mevzuatımızda geçmişte bulunan ve ancak kazanç olması durumunda yararlanılabilen hasılat istisnalarının tamamı yürürlükten kaldırılmış olup, mevcut istisnalardan yatırım indirimi

dışında kalanların tamamından hesap dönemi zararlar kapanmış olsa dahi yararlanılabilmekte ve bu istisnalar dönem mali zararını arttırıcı yönde etki etmektedir. Diğer taraftan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin 7. bendine göre beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararlar bilançolarda her yılın zararının ayrı ayrı gösterilmesi şartıyla izleyen yıllarda doğan karlardan indirilebilmektedir.

1999 yılı kurumlar vergisi matrahının tespiti esnasında yararlanma imkanı bulunan istisnaların tamamı; ticari bilanço karı olmasa veya bu istisnalar nedeniyle mali zarar doğsa ya da mevcut mali zarar büyüse dahi her hal ve takdirde Nisan 2000 dönemine ilişkin muhtasar beyannamede GVK'nın 94. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b-ii) alt bendine göre vergi tevkifatına tabi tutulmuştu. Bu uygulama faaliyetleri zararlar sonuçlanmış olduğundan zaten zor durumda bulunan mükelleflere ilave bir yük getirmekte, istisnadan gerçek anlamda fiilen yararlanılamayan bir dönemde stopaj yükümlülüğü doğurmaktaydı.

Mükelleflerin bu yöndeki yakınmaları haklı bulunarak bahse konu sakıncayı gidermek maksadıyla GVK'nın 94. maddesinin 6-b-ii alt bendinde 4605 sayılı Kanun'la değişikliğe gidilmiş ve aynı bende eklenen parantez içi hükümlerle ***“istisna uygulamasının zarar doğurması halinde bu zarara isabet eden tevkifatın, istisnadan kaynaklanan zararın indirildiği dönemde yapılacağı ve tevkifat uygulamasında mahsup edilen zarar tutarının öncelikle istisna uygulamasından kaynaklandığı kabul edileceği”*** yönünde düzenleme yapılmıştır.

Bu düzenleme sonucunda mükellef kurumlar açısından istisna uygulaması sonucunda zarar ortaya çıktığı veya zaten var olan zararın daha da arttığı durumlarda izleyen yıllara devreden mali zararın içinde bulunan istisna tutarı üzerinden stopaj hesaplanmayacaktır. İzleyen yıllara devreden mali zararın içinde bulunan istisna tutarı, hangi yıl karından indirim konusu yapılıyorsa, istisnaya ilişkin stopaj da aynı dönemde yapılacaktır.

Örneğin; bir kurumun 2000 yılında 150 milyar lira mali zararının bulunduğunu ve bu zararının 50 milyar lirasının istisna uygulamasından kaynaklandığı bir durumda, Nisan 2001 döneminde istisna stopajı yükümlülüğü doğmayacaktır. İzleyen yıl olan 2001 yılında kurumun 80 milyar lira mali karının olması durumunda ise 2000 yılından devreden 150 milyar liralık zararın 80 milyar liralık kısmı 2001 yılı karından mahsup edilebilecektir. Bu mahsup işlemi sırasında GVK'nın 94. maddesinin 6-b-ii alt bendine 4605 sayılı Kanun'la eklenen parantez içi hükmü çerçevesinde mahsup edilen zarar tutarının öncelikle istisna uygulamasından kaynaklandığı kabul edilecektir. Yani 2001 yılı karından mahsup edilen 80 milyar liralık zararın öncelikle istisna uygulamasından kaynaklanan 50 milyar liralık kısmı mahsup edilecek kalan 30 milyar liralık kısmın normal ticari faaliyet sonucu doğmuş zarardan mahsubu yapılacaktır. Dolayısıyla 2000 yılından devreden mali zararın içerisinde yer alan ve fiilen 2001 yılında yararlanılan 50 milyar liralık istisna tutarı stopaja konu edilerek Nisan 2002 dönemi muhtasar beyannamesi ile beyan edilecektir. Bu uygulama sırasında mükellef kurumun 2001 yılında yararlanma hakkı doğan istisnaların da bulunması durumunda kurumlar vergisi beyannamesi dizaynı ve süre gelen uygulamalar göz önünde bulundurulduğunda öncelikle istisna hakkından daha sonra ise zarar mahsubu imkanından yararlanılacaktır.

Bu uygulamadan sağlıklı bir şekilde yararlanmak ve herhangi bir hataya yol açmamak açısından kurumların sonraki döneme devreden zararlarını ticari faaliyetler veya istisna uygulaması sonucu doğmuş kısımlarını sınıflandırmaya tabi tutarak bilanço dip notlarında belirtmeleri yararlı olacaktır.

E- İSTİSNALARIN FARKLI ORANLARDA STOPAJA TABİ OLMASI VE TAMAMINDAN AYNI YIL YARARLANILMASI MÜMKÜN OLMAYAN DURUMDA ÖNCELİK SIRASI NE ŞEKİLDE OLACAKTIR ?

Yazımızın önceki bölümlerinde açıklandığı üzere; GVK'nın 94. maddesinin 6-b-ii alt bendinde yapılan düzenlemeler çerçevesinde kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlarından %18 oranında stopaj yapılacağı hüküm altına alınmış olmakla birlikte, gerek Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ve gerekse diğer kanunlarda yapılan bir takım özel düzenlemeler sonucunda, yatırım indirimi ve rüçhan hakkı kuponlarının satışından doğan kazançlar dışında kalan diğer tüm istisnalar ya düşük oranda stopaja tabi olmakta ya da stopaj kapsamı dışında kalmaktadır. Diğer taraftan, istisna uygulamasının zarar doğurması halinde bu zarara isabet eden tevkifatın, istisnadan kaynaklanan zararın indirildiği dönemde yapılacağı ve tevkifat uygulamasında mahsup edilen zarar tutarının öncelikle istisna uygulamasından kaynaklandığı kabul edilecektir. Bu durum şöyle bir soruyu gündeme getirmektedir.

Bir kurumun aynı dönemde farklı oranlarda stopaja tabi istisnalarının veya stopaja tabi olan ve olmayan istisnalarının bir arada bulunması durumunda, dönemin ticari kazancı bu istisnaların tamamından yararlanmayı mümkün kılmıyorsa, stopaj uygulaması açısından istisnalardan yararlanma sırası nasıl olacaktır? Benzer bir sorun önceki yıllardan devreden mali zararlar içerisinde yer alan istisnaların farklı oranlarda istisna tevkifatına tabi olduğu durumda da ortaya çıkabilecektir.

Örneğin; Bir kurumun 2000 yılı ticari bilanço karının 300 milyar lira olduğu, buna karşılık 200 milyar lira iştirak kazancı istisnası, 100 milyar gayrimenkul satış kazancı istisnası, 150 milyar lira rüçhan hakkı kuponu satış geliri olduğu varsayıldığında 2000 yılı ticari bilanço karından istisnalar hangi sıra ile düşülecek, bir başka deyişle 2001 yılına devreden mali zararın hangi istisnadan kaynaklandığı kabul edilerek istisna stopajı kapsamı dışında bırakılacaktır?

Nitekim, istisnaların uygulanma sırası mükellefin Nisan 2001 dönemi muhtasar beyanını önemli ölçüde farklılaştırabilmektedir. Şöyle ki; kurumun öncelikle iştirak kazancı istisnasından yararlandığı durumda istisna stopaj matrahı iştirak kazançları istisnası istisna stopajına tabi olmadığı için bu tutarda eksik çıkacak, sonraki aşamada kalan 100 milyar liralık ticari bilanço karından mahsupta ise öncelikle gayrimenkul satış kazancı istisnasından yararlanılması durumunda % 15, rüçhan hakkı kuponu satış geliri istisnasından yararlanılması durumunda ise % 18'lik bir stopaj yüküyle karşılaşılabilecektir. Bu olasılıkları istisnadan yararlanma sıralarını değiştirerek arttırmak mümkündür.

Kanımızca gerek Maliye Bakanlığı'nca bu yönde bir düzenleme yapılmamış olması ve gerekse tevkifat uygulamasına yönelik olarak tereddüde düşülen diğer durumlarda Bakanlığın geçmişte yaptığı düzenlemelerin mükellef lehine olduğu düşünüldüğünde (Örneğin; Kar dağıtımının öncelikle istisna kazançlardan yapıldığı yönünde 67 no.lu KVK Genel Tebliği'nde yapılan düzenleme veya GVK'nın 94/ 6-b-ii alt bendine 4605 sayılı Kanun'la eklenen parantez içi hüküm vb.) bizim de düşüncemiz buradaki uygulamanın da mükellefin tercihine bırakıldığı yönündedir. Hal böyle olunca da mükellefin öncelik sırasının istisna tevkifatına tabi olmayandan başlayarak en düşük oranlı istisnadan en yüksek oranlıya doğru olacağı muhakkaktır.

F- YATIRIM İNDİRİMİNDE STOPAJ

Hatırlanılacağı üzere, 1999 yılı kurumlar vergisi matrahlarının tespiti sırasında yatırım indiriminden yararlanan kurumların yararlandıkları yatırım indirimi tutarları üzerinden istisna stopajı yapıp yapmayacakları oldukça tartışmaya ve ihtilafa neden olmuştur. Bu tartışmada yatırım indiriminin stopaja tabi olmadığını savunanların dayandığı iki temel nokta, yatırım indiriminden faydalanılan tutarın vergiden istisna edilmiş bir kazanç ve irat olmadığı ve bu konuda sadece tevkifat oranlarını belirleme yetkisi bulunan Bakanlar Kurulunca tevkifata tabi tutulma yolunda yapılan düzenlemenin Yasaya aykırı olduğu hususlarıydı.

Maliye Bakanlığı gerek uygulamada doğan tereddütleri gidermek ve gerekse yeni ihtilafların doğmasını önlemek maksadıyla GVK'nın 94/6-b-ii alt bendine 4605 sayılı Kanun'la **“yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar dahil olmak üzere”** ibaresini eklemek suretiyle bu sorunu kökten çözmüştür.

Mevcut durumda; 2000 yılı kurumlar vergisi matrahlarının tespiti sırasında yatırım indiriminden yararlanan kurumların yararlandıkları yatırım indirimi tutarları üzerinden Nisan 2001 döneminde % 18 oranında istisna stopajı yapıp 20 Mayıs 2001 tarihinde verecekleri muhtasar beyannamede bu stopajı beyan edecekleri muhakkaktır.

IV- SONUÇ

GVK'nın 94. maddesinin 4605 sayılı Yasa ile değişik 6-b (ii) alt bendine göre; kurumlar vergisine tabi kurumların, **kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlarından** stopaj yapılması uygulamasına bu şekliyle ilk defa geçtiğimiz yıl başlanmış ve ilk yıl uygulamasında bazı hususlar tartışmalara ve ihtilaflara neden olmuştur.

Başlıca **“yatırım indiriminin stopaja tabi olup olmadığı”** ve **“zarar doğması nedeniyle mükelleflerin istisnadan gerçek anlamda yararlanmadığı durumlarda da tevkifat yükümlülüğü doğması”** olarak isimlendirebileceğimiz sorunlar 4605 sayılı Yasa ile GVK'nın 94. maddesinin 6-b (ii) alt bendinde yapılan değişikliklerle çözüme kavuşturulmuş bulunmaktadır.

Kanımızca mevcut uygulamada tereddüt yaratabilecek tek durum; bir kurumun aynı dönemde farklı oranlarda stopaja tabi istisnalarının veya stopaja tabi olan ve olmayan istisnalarının bir arada bulunması durumunda, dönemin ticari kazancı bu istisnaların tamamından yararlanmayı mümkün kılmıyorsa, stopaj uygulaması açısından istisnalardan yararlanma sırasının nasıl olacağı sorusudur. Maliye Bakanlığı'nın bu konuya yönelik olarak yapacağı bir açıklama bu sorunu da ortadan kaldırmış olacaktır.