



For the latest from BDO Turkey, follow us



Sirküler Tarihi : 18.11.2020
Sirküler No : 2020/089

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

7256 SAYILI TORBA YAŞAYLA YAPILAN KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNA YÖNELİK DÜZENLEMELER

7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (RG. 17.11.2020/31307) ile diğer bazı konular hakkında yapılan düzenlemelerin yanı sıra Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler aşağıda bilgilerinize sunulmuştur.

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş. bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağının toplam gelirleri 2019 yılında 9,6 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.809 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dâhil dünya çapında 88.110 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

1. PAYLARI BORSA İSTANBUL PAY PİYASASINDA İLK DEFA İŞLEM GÖRMEK ÜZERE EN AZ %20 ORANINDA HALKA ARZ EDİLEN KURUMLARIN PAYLARININ İLK DEFA HALKA ARZ EDİLDİĞİ HESAP DÖNEMİNDEN BAŞLAMAK ÜZERE BEŞ HESAP DÖNEMİNE AİT KURUM KAZANÇLARINA KURUMLAR VERGİSİ ORANI 2 PUAN İNDİRİMLİ OLARAK UYGULANACAKTIR:

7256 Sayılı Kanun'un 35. Maddesiyle, Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesine aşağıdaki fıkra eklenmiştir:

“(6) Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumların (bankalar, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, ödeme ve elektronik para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri hariç) paylarının ilk defa halka arz edildiği hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemine ait kurum kazançlarına kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimli olarak uygulanır. İndirimden yararlanan hesap döneminden itibaren beş hesap dönemi içinde pay oranına ilişkin bu fıkarda belirlenen şartın kaybedilmesi hâlinde, indirimli vergi oranı uygulaması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.”

Yukarıdaki düzenleme 1.1.2021 tarihinden, özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerde 2021 takvim yılında başlayan özel hesap döneminin başından itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere Kanun'un yayımlandığı 17.11.2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bu düzenleme uyarınca bankalar, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, ödeme ve elektronik para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri hariç, diğer kurumların paylarının Borsa İstanbul Pay Piyasasında (Kısaca Borsa olarak anılacaktır) ilk defa işlem görmek üzere halka arz edildiği hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemine ait kurum kazançları 2 puan indirimli kurumlar vergisi oranı üzerinden vergilendirilecektir.

Kanun'un yayımlandığı tarih itibariyle payları Borsa'da işlem gören kurumlar, işlem gören pay oranları yüzde 20'yi geçse veya altında kalanlar Kanun'un yayımlandığı tarihten sonra yapacakları yeni ihraçlarla yüzde 20'yi geçse bile bu indirimden yararlanamayacaklardır. Kanun'un yayımlandığı tarihten sonra Borsa'da işlem görmek üzere payları ilk defa halka arz edilecek kurumların da ilk halka arz oranlarının en az yüzde 20 olması gerekmektedir. Paylarını bu oranın altında halka arz edenlerin bu oranı sonradan yüzde 20'nin üzerine çıkarmaları halinde de bu indirimden yararlanılamayacaktır.

Düzenlemenin yürürlüğe girdiği 17.11.2020 tarihinden itibaren 2020 yılı sonuna kadar şartları sağlayarak halka açılanların da indirimden yararlanabileceğini düşünüyoruz. Ancak bu durumdaki kurumlar için ilk yılın, 1.1.2021 tarihinde başlayacak hesap döneminin, özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerde ise 2021 takvim yılında başlayacak özel hesap döneminin kabul edilmesi gerekir. Çünkü indirimli oran bu dönem kazançlarından başlamak üzere yürürlüğe girmiştir.

Diğer yandan bu indirim beş hesap dönemiyle sınırlandırıldığı için bu periyoddaki hesap dönemlerinin biri veya bir kaçında istisna, zarar, geçmiş yıllar zarar mahsubu gibi nedenlerle tahakkuk eden bir kurumlar vergisi çıkmadığı durumlarda bu sürenin beş yıla ilave edilmeyeceği anlaşılmaktadır.

Bu vesileyle yeni bir düzenleme yapılmazsa, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici 10. Maddesiyle 2018, 2019 ve 2020 yılları için (özel hesap dönemine tabi kurumlarda ilgili yıllar içinde başlayan hesap dönemleri için) %22 ye çıkarılan kurumlar vergisi oranı, 2021 yılından itibaren %20 lik normal orana düşecektir.

2. DERNEK VE VAKIFLARCA ELDE EDİLEN STOPAJA TABİ MENKUL KIYMET GELİRLERİ NEDENİYLE İKTİSADİ İŞLETME OLUŞMAYACAĞINA DAİR GEÇİCİ DÜZENLEME 31.12.2025 TARİHİNE KADAR UZATILMIŞTIR:

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2/5. Maddesine göre dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ticari, sınai ve zirai işletmeler iktisadi işletme olarak tanımlanmış ve kurumlar vergisi mükellefi sayılmışlardır.

1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde iktisadi işletmenin unsurlarının, ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetler olduğu belirtilmiştir.

Tebliğe göre devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilecektir.

Tebliğde ticari organizasyonun ise, sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmı yerine getirilmek suretiyle belirli şekilde kurulmuş olacağı belirtilmiştir.

Yine Tebliğe göre, iktisadi işletmenin tanımı içinde yer alan ve devamlı olarak yapılan ticari, sınai veya zirai faaliyetten söz edebilmek için bu işletmenin tedavül ekonomisine katılması gerekir. Başka bir ifadeyle işletmede üretilen veya alınan malların veya verilen hizmetin bir bedel karşılığı satılmış olması gerekir. Aksi halde diğer unsurlar var olsa dahi bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilemez.

Günümüzde pek çok dernek ve vakıf yukarıda belirtildiği gibi tedavül ekonomisine katılıp aktif bir ticari faaliyet göstermeksizin sadece ellerindeki nakit kaynakların enflasyona karşı değerinin korunması ve elde ettikleri faiz, kar payı, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerini, amaçları doğrultusunda sarf etmektedirler.

Bu amaçla, mevduat faizi, tahvil faizi, hisse senedi temettü geliri, menkul kıymet alım satımı gibi pasif nitelikli faaliyetler göstermektedirler. İşte bu türden tedavül ekonomisine girmeksizin pasif nitelikli faaliyetlerden elde edilen gelirler nedeniyle bir iktisadi işletme oluşup oluşmadığı öteden beri tartışma konusu olagelmıştır.

Vergi inceleme elemanları personel istihdamı, menkul kıymet alım satımının birden çok kereler yapılması gibi kriterleri iktisadi işletmenin varlığına delil gösterebilmektedirler. Özellikle üyelerinin sosyal güvenliği amacını taşıyan vakıfların bireysel emeklilik şirketi veya hayat sigortası şirketlerinden farkı olmadığı iddiasıyla, bunların elde ettiği faiz, menkul kıymet alım satım kazancı gibi gelirlerin iktisadi işletme faslından kurumlar vergisine tabi olduğu yönünde eleştiriler yapılmaktadır.

Oysa bunların iktisadi işletme olarak nitelendirilmemesi gerektiği çok açıktır. Zira bu türden gelirler birden çok kereler elde edilse, bu faaliyetleri yürütmek için personel istihdam edilse bile, bu türden faaliyetlerin tedavül ekonomisine giren aktif nitelikli ticari faaliyet değil, pasif nitelikli faaliyet oldukları kabul edilmelidir. Yoksa menkul kıymet alım satımı yapan, mevduat faizi elde eden gerçek kişilerin bile ticari birer işletme oluşturdukları ileri sürülebilir.

Kaldı ki bu faaliyetler nedeniyle ticari işletmenin varlığı kabul edilse bile, sadece gelirden müteşekkil bir iktisadi işletme olamayacağı, bunların giderlerinin de olduğu, örneğin üyelerinin sosyal güvenliğine yönelik olarak çalışan vakıfların bu türden gelirleri nedeniyle iktisadi işletme olduğu kabul edilecekse bunların üyelerine yaptığı emekli maaşı, toplu ödeme gibi giderlerin de dikkate alınması gerekir. Yargının da bu konuda müstakar hale gelmiş bir içtihadı ise yoktur.

Kanun koyucu, Kurumlar Vergisi Kanunu'na Geçici 2/1. Maddeyi koyarak bu soruna kısmi ve geçici bir çözüm getirmiştir. Bu maddeye göre 1.1.2008/31.12.2020 tarihleri arasında dernek ve vakıflarca elde edilen Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. Maddesinin (5) numaralı bendi (kira gelirleri) ve Geçici 67. Maddesi (menkul kıymet faiz ve alım satım kazançları) kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlar dolayısıyla iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacaktır. Bu düzenlemenin 31.12.2020 tarihinde bitmesi halinde yukarıda belirttiğimiz anlamda bir iktisadi işletmenin varlığı tartışılmaksızın sırf bu geçici düzenlemenin varlığından hareketle 2021 yılından itibaren dernek ve vakıfların bu türden gelirleri nedeniyle kurumlar vergisi mükellefi olmaları durumu ortaya çıkacaktı.

7256 sayılı Kanun'un 26. Maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 2. Maddesinin uygulama süresi 31.12.2025 tarihine kadar uzatılarak, dernek ve vakıfların GVK 94/5. ve Geçici 67. Maddeleri kapsamında stopaja tabi tutulmuş gelirleri nedeniyle kurumlar vergisine tabi olmaları beş yıl daha önlenmiştir. Ancak bunların stopaja tabi tutulmamış pasif nitelikli gelirleri (örneğin off shore faiz gelirleri, yurt dışında yaptıkları menkul kıymet alım satım kazançları vb.) nedeniyle kurumlar vergisine tabi olduklarına yönelik bir eleştiriye tabi tutulmaları bundan önce olduğu gibi bu beş yıl boyunca da olasıdır.

Oysa yukarıda da belirtildiği gibi, dernek veya vakıfların bu türden gelirleri nedeniyle iktisadi işletme oluşmadığı kanaatindeyiz. Bize göre eğer dernek ve vakıfların bu türden pasif karakterli gelirleri nedeniyle kurumlar vergisi mükellefi olmaları istenmiyorsa, bu türden geçici düzenlemeler yerine, bunların iktisadi işletme oluşturmadığına dair kalıcı bir düzenlemenin getirilmesi gerekir.

Aksi takdirde birçok dernek ve vakıf zaten maddi olanaksızlıklarla boğuşurken bir de kurumlar vergisi ödeyerek bu sorunları daha da artacak, bunların varlıkları reel anlamda eriyerek birçoğu bir süre sonra faaliyet gösteremez hale gelecektir.

Pek çoğunun Devlete ait görev ve fonksiyonları, gönüllülük esasına göre yaparak Devletin yükünü hafiflettikleri göz önüne alınacak olursa bunların varlıklarının devamı için konuya kalıcı bir çözüm getirilmesi gerektiği çok açıktır.

Saygılarımızla.