

YURT DIŞI İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI NURİ ERANIL (*)

- GİRİŐ

Kurumlar Vergisi uygulamasında, bir kurumun başka kurumların sermayesine iŐtiraklerinden elde ettiği kazançlar, iştirak kazancı olarak nitelendirilmekte ve belirli Şartları taşıması halinde kurumlar vergisinden istisna edilmektedir. Bu istisna uygulamasının temel amacı mükerrer vergilendirmenin önlenmesidir. İŞtirak kazancı esas itibariyle elde edildiği ilk kurumda kurumlar vergisine tabi tutulduğundan, kazancın kar dağıtımı yoluyla intikali sağlanan diğer kurumlarda da kurumlar vergisine tabi tutulmasının önüne geŐilmek istenilmiŐtir. Sözkonusu istisna 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun¹ 5. maddesinde 1-a bendi ile düzenlenmiŐtir. Yine aynı maddenin 1-b bendi ile de kurumların yurt dışındaki iŐtiraklerinden elde ettikleri kazançlar belli koŐullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu yazımızda kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançlarının istisna edilme Őartlarına yer verilmiŐtir.

II-KANUNİ DÜZENLEME

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "İstisnalar" başlıklı 5. maddesi aşağıdaki hükmü içermektedir.

"(1) AŐaĐıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

.....

b) Kanunî ve iş merkezî Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited Şirket niteliğindeki Őirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iŐtiraklerinden elde ettikleri aşağıdaki Şartları taŐıyan iştirak kazançları;

1) İŞtirak payını elinde tutan Şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10'una sahip olması,

2) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması (RüÇhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır.),

(*) Vergi Denetmeni

¹ 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıŐtır.

3) Yurt dışı iştirak kazancının kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması; iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

4) İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi.

Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için bu bentte belirtilen şartlar aranmaz.

Bu bent uyarınca vergi yükü, kanunî veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir.

.....”

² Dr. A. Bumin Doğrusöz , Dünya Gazetesi, 23.11.2006,

III-İSTİSNADAN YARARLANMA ŞARTLARI

1- Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanmak için iştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin her ikisinin de Türkiye’de olması ve anonim veya limited şirket niteliğinde bir kurum olması gerekmektedir.

Kanuni merkez ve iş merkezinin tanımı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3.maddesinin 5. ve 6. fıkralarında açıklanmıştır. Buna göre kanuni merkez; vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi ise; iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkez olarak tanımlanmıştır. Aynı maddenin 1.fıkrasında ise kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan mükelleflerin tam mükellefiyet esasında vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır. Bu durumda, yurt dışında iştirak edilen kurumun Türkiye’de tam mükellef kurum olarak vergilendirilmemesi gerektiği sonucu çıkmaktadır.

İstisnaya ilişkin hükümde kanuni veya iş merkezi Türkiye dışında bulunan anonim veya limited şirketlerden söz edilmekle birlikte, bu şirketin Türkiye’de faaliyetinin bulunup bulunmaması yönünden bir belirleme yapılmamıştır. Bu nedenle hisseleri elden çıkartılan yabancı şirketin, Türkiye’de de faaliyetlerinin ve/veya bir iş yeri veya şubesinin bulunmasının, istisnadan yararlanma açısından bir önemi yoktur.²

2- Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanmak için iştirak payını elde tutan kurumun yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10’una sahip olması ve kazancın elde edildiği tarih itibariyle iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması gerekmektedir.

Buradaki “bir yıllık süre” den kasıt bir takvim yılı değil, geriye doğru 365 günlük süredir. Örneğin 25 Mart 2007 tarihinde yurtdışında ki bir iştirakinden kâr payı alan bir kurumun istisnadan yararlanabilmesi için, kendisine kâr payı sağlayan şirketin hisselerine 25 Mart 2006 tarihinden bu yana sahip durumunda olması gerekmektedir. Öte yandan bu bir yıllık süre, aynı zamanda yüzde 10 koşulunun da kesintisiz olarak muhafazası gereken bir süredir. Dolayısıyla yüzde 10 oranındaki iştirak koşulunun 365 gün boyunca devam ettirilmiş olması bir zorunluluktur.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5.maddesinin (b) fıkrasının 2. bendinde parantez içi hüküm ile rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için bir yıllık sürenin sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınacağı belirtilmiştir. Böylelikle süre yönünden doğabilecek adaletsizliklerin önüne geçilmeye çalışılmıştır.

Ancak madde metninde “eski iştirak payları dolayısıyla elde edilme tarihinden” söz edildiği için, diğer ortaklardan satın alınacak rüçhan hakları kullanılmak suretiyle elde edilecek yeni paylar için, iktisap tarihi olarak eski payların edinim tarihine itibar edilmeyecek, edinim tarihi olarak sermaye artırım tarihi esas alınacaktır. Örneğin, 100 birim sermayeli (A) anonim şirketinin 5 Haziran 2003'ten bu yana yüzde 5 hissedarı (B) limited şirketi, (A)'nın 8 Eylül 2006 tarihinde yaptığı 100 birimlik nakdi sermaye artırımında, kendi paylarından kaynaklanan yüzde 5 oranındaki rüçhan haklarını kullanmaktan başka, diğer ortaklardan yüzde 10 oranında rüçhan haklarını da satın alıp kullanmak suretiyle, hisse oranını yüzde 10'a çıkarsa, yeni iktisap edilen paylardan

5'inin elde etme tarihi 5.6.2003 olarak kabul edilecek, diğer 10 yeni payın iktisap tarihi ise (A)'nın sermaye artırım tarihi olacaktır. Dolayısıyla B Anonim şirketi, yüzde 10 oranında paya bir yıldır sahip olma koşulunu, ancak 8 Eylül 2007'de yerine getirmiş olabilecektir.³

3- Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanmak için gerekli bir diğer şart ise; yurt dışı iştirak ve şube kazancının kar payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması gerektiğidir. Oran kıstası, iade, mahsup gibi indirimler uygulandığında, karşılaştırılabilir olma özelliğini zaman zaman yitirebilmekte, ilk belirtilen oran ile indirim işlemleri sonrası kalan oran çok farklı olabilmektedir. Bu nedenle, kıyaslama için vergi yükü esas alınmıştır.

Vergi yükü; iştirakin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kar payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilebilmektedir. Vergi yükü, hesaplanırken kurumlar vergisi düştükten sonra kalan toplam dağıtılabilir kurum kazancının tespit edilmesi gerekmektedir. İşletmede bulunan ancak karşılık olarak veya yedek akçe olarak ayrılan kazanç tutarları da dağıtılabilir karın bir unsuru olarak kabul edilecektir. Buna karşılık, bulunduğu ülke mevzuatı uyarınca vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen ancak fiilen yapılmış olan gerçek mahiyetteki giderler nedeniyle dağıtılabilir kazançta azalmaya yol

³ Dr. A. Bumin Doğrusöz , Dünya Gazetesi, 23.11.2006,

açan unsurlar, dağıtılabilir kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

Örneğin, kurum ticari kazancının 900, kanunen kabul edilmeyen gider tutarının 100, dolayısıyla vergiye tabi kazancın 1000 olduğunu ve bu kazancın %40'ının vergiden istisna edildiğini varsayalım. Aynı zamanda bu ülkede vergi oranının %20 olması durumunda, hesaplanacak kurumlar vergisi benzeri vergi aşağıdaki gibi hesaplanır.

Kurum kazancı	: 900+100= 1000
İstisna	:1000 x % 40 = 400
Matrah	: 1000 – 400 = 600
KV benzeri vergi	: 600 x % 20 = 120

Bu verginin, dağıtılabilir kazanç olan (900 – 120 =) 780 ile hesaplanan kurumlar vergisi benzeri vergi 120'nin toplamı olan 900'e oranlanması sonucu bulunacak vergi yükü (120 / 900 =) % 13,3 olacaktır. Dolayısıyla bu kazanç üzerinden elde edilecek iştirak kazancının istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

Buna karşılık, diğer ülkede herhangi bir istisnadan yararlanılmadığı varsayılır ise;

Kurum Kazancı	: 900 + 100 = 1000
Matrah	: 1000
KV benzeri Vergi	: 1000 x % 20 = 200
Dağıtılabilir Kazanç:	900 – 200 = 700
Vergi Yükü	: 200 / 700 + 200 = % 22,2

Yukarıda hesaplandığı üzere, vergi yükü %22,2 oranında olduğu yani % 15'ten fazla olduğu için sözkonusu kazanç üzerinden elde edilecek iştirak kazançlarının istisnadan yararlanması mümkün olacaktır.

Öte yandan, iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini ve sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, yukarıda belirtilen %15 vergi yükü yerine iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi

kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan yani bugün itibarıyla % 20 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşınması şartı aranacaktır. Kar dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler, bu vergi yükünün hesabında dikkate alınacaktır.

4 – Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanmak gerekli son şart ise, sözkonusu iştirak kazançlarının, elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerektiğidir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 14.maddesine göre kurumlar vergisi beyannameleri hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir. Örneğin, yabancı kurum tarafından 2006 yılı Mart ayında kar dağıtımı yapılması halinde, bu iştirak kazancı Türkiye'de 2006 yılı kurum kazancına dahil edilerek 25 Nisan 2007 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmesi halinde istisnadan yararlanabilecektir.

Elde edilen iştirak kazançlarının elde edildiği dönemde kurum kazancına dahil edilmesi zorunlu olup bu kazançların kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar Türkiye'ye transfer edilmeyen kısmı istisnadan yararlanamayacaktır. Türkiye'ye bu süre içinde transfer edilmeyen yurt dışı iştirak kazançları, daha sonraki yıllarda Türkiye'ye transfer edilse dahi sözkonusu istisnadan yararlanamayacaktır.

Türkiye'ye transfer edilen yurt dışı iştirak kazançlarının, Türk Lirasına çevrilme zorunluluğu bulunmamaktadır.

İştirak kazancı, dağıtıldığı dönemde elde edilmiş sayılacağından, transfer tarihinde ortaya çıkan olumlu veya olumsuz kur farkları istisna tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır.⁴

⁴Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2007, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, s:477

IV- YURT DIŞI İNŞAAT**KAZANÇLARINDA ÖZEL DURUM**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "İstisnalar" başlıklı 5.maddesinin (h) bendi gereğince, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Ancak, yurt dışındaki inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması koşuluyla, sözkonusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin olarak istisna uygulamasından yararlanılması açısından yazımızın önceki bölümlerinde açıklanan şartların hiçbirinin varlığı aranmayacaktır.

V-SONUÇ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kurumların yurt içinden elde ettikleri iştirak kazançlarının yanı sıra yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançlarını da belirli koşulların sağlanması halinde Türkiye'de ödenecek Kurumlar Vergisi'nden istisna etmektedir. Bu yazımızda sözkonusu istisnadan yararlanabilmek için gerekli olan şartlar ile bu şartlara gerek olmadan istisnadan faydalanılabilecek durumlar açıklanmaya çalışılmıştır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- 1- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 2- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Gerekçesi
- 3- 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğı
- 4- Ali Haydar YILDIRIM, Serbüent BAYRAK, Kurumlar Vergisi Kanunu, TÜRMOB Yayınları Sirküler Rapor Sayı:2006/7
- 5- Dr. A. Bumin Doğrusöz , Dünya Gazetesi, 23.11.2006,
- 6- Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2007, Hesap Uzmanları Derneğı Yayınları