



KURUMLARIN YURT DIŞI İŞTİRAK KAZANÇLARI İŐTİSNASI ve UYGULAMASI

*FOREIGN SUBSIDIARY INCOME
EXEMPTION OF CORPORATES AND ITS
IMPLEMENTATION*

Rıdvan ÖNDER^(*)

ÖZ

21.06.2006 tarihinde yayınlanarak yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu bazı yeni uygulamalar getirmekle birlikte, genel olarak yerine geldiği 5422 sayılı Kanunun devamı ve güncellenmiő hali niteliğindedir. Eski uygulamalardan birisi olan yurtdışı iştirak kazançları istisnası yeni kanunda bazı küçük deđiőikliklerle yerini korumuőtur. Bu kazançların kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi ve vergilendirilmemesi için bazı şartları taşıması gerekmektedir. Bu çalışmamızda Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti arasında yenilenen çiftte vergilemeyi önleme anlaşmasının konuyla ilgili kısmı da göz önünde bulundurularak özgün ve kapsamlı bir örnek yardımıyla yurt dışı iştirak kazançları istisnası uygulaması anlatılmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler; Yurt dışı iştirak kazancı, istisnası, vergi yükü

ABSTRACT

Although the new Corporate Tax Law, no. 5520, which came into force on 21 June 2006, brought certain new applications, this Law, generally speaking, is an updated form of the previous Law, no. 5422. The foreign subsidiary income exemption has remained within the new Law with some minor changes. Such incomes must fulfil certain conditions in order to qualify for exemption. By taking into consideration the related part of the double tax convention renewed between the Republic of Turkey and the Federal Republic of Germany, the implementation of foreign subsidiary income exemption is explained with an original and comprehensive example.

Keywords: Foreign subsidiary income, foreign subsidiary income exemption, tax burden

^(*) Vergi Müfettiő Yardımcısı

1- GİRİŞ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin birinci fıkrasının b bendinde, tam mükellef kurumların, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan yani 5520 sayılı Kanunda dar mükellef olarak anılan kurumların sermayesine iştirakleri dolayısıyla yurtdışından elde edecekleri iştirak kazançları bazı şartları taşıması kaydıyla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Aynı bentte iştirak kazancının, kurum kazancından istisna edilebilmesi ve Türkiye’de vergiye tabi tutulmaması için gerekli şartlar sayılmıştır. Bentte sayılan şartları taşıyan bu kazançlar yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde “zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler” kısmında yer almaktadır. Yani şartları sağlayan kurumların kazançları, ilgili yılda kurum olağan faaliyetlerinden zarar bile etse bu kazançları indirim konusu yapılabilecektir. Bu kapsamda çalışmamızda kanun maddesinde ve ilgili tebliğde yer alan şartlar ele alınacak ve yurtdışı kurumlar vergisi oranı, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da göz önünde bulundurularak, yurt dışında elde edilen iştirak kazançları bir örnek yardımı ile açıklanmaya çalışılacaktır.

2- 5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNA (KVK) GÖRE KURUMLAR VERGİSİNDEN İSTİSNA TUTULAN KAZANÇLAR

Kanun’un 5. maddesinin 1. fıkrasına göre “aşağıda belirtilen kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır” hükmü ile madde kapsamında vergiden istisna tutulacak kazançlar şartları ile birlikte sayılmıştır. 5. maddeyle istisna tutulan kazançları başlıklar halinde kısaca özetlemek gerekirse¹;

- 1- Madde 5/1-a: Tam ve Dar Mükellef Kurumların Yurt İçi İştirak Kazançları İstisnası,
- 2- Madde 5/1-b: Tam Mükellef Kurumların Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası,
- 3- Madde 5/1-c: Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurt Dışı İştirak Paylarının Elden Çıkarılmasına İlişkin İstisna,
- 4- Madde 5/1-ç: Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Emisyon Primi Kazancı İstisnası,
- 5- Madde 5/1-d: Türkiye’de Kurulu Fonlar ile Yatırım Ortaklıkları Kazançları İstisnası,
- 6- Madde 5/1-e: Tam ve Dar Mükellef Kurumların Taşınmaz, İştirak Hisseleri, Kurucu Senetleri, Rüçhan Hakları, İntifa Senetleri Satış Kazancı İstisnası,
- 7- Madde 5/1-f: Bankalara veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna Borçlu Durumda Olan Kurumlar, Bunların Kefilleri ve İpotek Verenler Dahil Olmak Üzere Madde 5/1-e’de Sayılan Varlıkların Borç Karşılığı Satışı veya Bankalara Devri İçin Tanınan İstisna,
- 8- Madde 5/1-g: Tam Mükellef Kurumların Yurt Dışında Bulunan İş Yerleri veya Daimi Temsilcileri Aracılığıyla Elde Ettikleri Kazançlara İlişkin İstisna,
- 9- Madde 5/1-h: Tam Mükellef Kurumların Yurt Dışında İnşaat, Onarım, Montaj işleri ve Teknik Hizmetlerden Elde Ettikleri Kazançlara İlişkin İstisna,
- 10- Madde 5/1-ı: Eğitim Kurumları ve Rehabilitasyon Merkezleri İşletilmesine Tanınan İstisna,
- 11- Madde 5/1-i: Kooperatiflere Tanınan Risturn İstisnası,
- 12- Bunlara ek olarak 6518 sayılı Kanunun 82. maddesiyle 01.01.2015 tarihinden itibaren elde edilecek kazançlara uygulanmak üzere eklenen KVK 5/B maddesinde yer alan Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna, olmak üzere 12 madde halinde sayabiliriz.

¹ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.

KVK'nın 35. maddesinin 1. ve 2. fıkralarında, 'Diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, kurumlar vergisi bakımından geçersizdir. Kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'na hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir,' hükmü yer almasına rağmen; kurumlar vergisinden istisna edilecek kazançlar yalnızca yukarıda sayılanlar ile sınırlı olmakla birlikte diğer kanunlarda yer alan istisnalarda bulunmaktadır. Bunlar;

- 1- 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu,
- 2- 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu,
- 3- 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, KVK dışında yer alan istisnalardır.

KVK'nın geçici 1. maddesinin 9. fıkrasında, bu kanunun yürürlüğünden önce kurumlar vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimler bakımından 35. madde hükmü uygulanmaz, denilerek diğer kanunlardaki istisnaların uygulanmasına devam edileceği hükmüne bağlanmıştır. Ayrıca KVK'nın 35. maddesinin yürürlük tarihi 01.01.2007 olarak belirlendiği için bu tarihten sonraki indirim, istisna ve muafiyetlerin Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'na yeni hüküm eklenmek veya mevcutlarda değişiklik yapılmak suretiyle uygulanacaktır.

2.1- Tam Mükellef Kurumların Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası

Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin 1. fıkrasının b bendinde, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim (A.Ş.) ve limited (LTD) şirketlerin sermayelerine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerden elde ettikleri kazançları aynı bendin alt bentlerinde sayılan şartları sağladığı takdirde kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu şartlar;

- 1- Dar mükellef bir kuruma iştirak edilmesi,

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 yabancı şirketin, Türkiye'de de faaliyetlerinin ve/veya bir iş yeri veya şubesinin bulunmasının, istisnadan yararlanma açısından bir önemi yoktur.²

- 2- İştirakin anonim veya limited şirket niteliğinde olması,
- 3- İştirak edilen kurumun ödenmiş sermayesinin en az %10'u oranında iştirak payı,
- 4- Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması,
- 5- Yurt dışı iştirak kazancının kar payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirakin faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- 6- İştirakin esas faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı ise taşıması gereken vergi yükü en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında (%20) olması,
- 7- İştirak kazancının elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi,

² Bumin Doğrusöz, Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası, http://www.verginet.net/dtt/1/Yurtdisiistirakkazanclariistisnasi23112006_10228.aspx, Erişim Tarihi: 12.03.2015.

Yukarıda sayılan şartların tamamının yerine getirilmesi şarttır. Şartlardan herhangi birinin sağlanmadığı durumlarda bu bent kapsamında istisnadan yararlanılamayacaktır.

Şartlar arasında sayılan vergi yükü kavramı Kurumlar Vergisi Kanunu 1 Seri No'lu Genel Tebliğinde açıklanmıştır. Tebliğe göre vergi yükü, yurtdışındaki iştirakin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de 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 edilecektir. Dağıtılabilir kurum kazancının tespitinde, dönem kârından ayrılan karşılıklar ile yedek akçeler, dağıtılabilir kârın bir unsuru olarak kabul edilecektir. İlgili ülke mevzuatı uyarınca ayrılması zorunlu olan yedek akçeler de dağıtılabilir kâr olarak değerlendirilecektir. Diğer taraftan, bulunduğu ülke vergi mevzuatı uyarınca vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak indirimi kabul edilmeyen giderlerin, fiilen yapılmış olup dağıtılması mümkün olmadığından, dağıtılabilir kurum kazancına ilave edilmemesi gerekmektedir. Yurt dışındaki iştirakin kazancı içinde istisna kazanç unsuru bulunması halinde, kazançta istisna uygulandıktan sonra bulunan matrah üzerinden hesaplanan vergi, vergi yükünün tespitinde dikkate alınacaktır. Öte yandan, geçmiş yıl zararlarının mahsubundan sonra hesaplanan bir verginin çıkmaması veya düşük çıkması durumunda, zarar mahsubundan sonraki matraha isabet eden vergi tutarı bulunacak ve bu tutara göre vergi yükünün tespiti yapılacaktır.

Tebliğde detaylı şekilde açıklanan hususu formüle etmek gerekirse,

$$\frac{\text{Toplam Vergi}}{\text{Dağıtılabilir Kurum Kazancı} + \text{Toplam}}$$
 şeklinde ifade edebiliriz. Vergi yükü hesaplanırken kanunen kabul edilmeyen giderler (KKEG) ve istisnalara dikkat edilmesi gerekmektedir.

KKEG fiilen harcandığı ve elde bulunmadığı halde vergiye tabi kurum kazancına eklenmekte ve üzerinden vergi hesaplanmakta iken dağıtılabilir kurum kazancı içerisinde yer almamaktadır. Aynı şekilde kurum kazancından istisna edilen kazanç tutarları vergiye tabi gelir içerisinde yer almaz iken dağıtılabilir kurum kazancının içerisinde yer aldığı için bu iki hususun hesaplamalar sırasında dikkat edilerek ele alınması gerekir.

Yani, iştirak edilen kurumun ilgili ülke mevzuatına göre vergiden istisna edilmiş gelirleri bulunması halinde, vergi yükü hesabı bu gelirlere istisna uygulanmamış gibi yapılacaktır. Burada nominal oran değil, reel vergi oranına bakılıyor.³

Kurumlar Vergisi Kanunu gerekçesinde vergi yükünün esas alınmasının nedeni açıklanmıştır. Buna göre; *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 kıstası esas alınmıştır. Vergi yükü kıstası, her tür indirim sonrası kalan nihai olarak ödenen vergi tutarını esas aldığı için karşılaştırılabilir niteliktedir.*⁴ Bundan dolayı yurtdışı iştirakin bulunduğu ülkede uygulanan kurumlar/gelir vergisi benzeri vergi oranının %15 veya daha yüksek olması bir anlam ifade etmemektedir.

³ <http://www.muhasabenet.net/2010-2810-yurtdisi%20istirak%20kazancilari.html>, Erişim Tarihi: 19.02.2015.

⁴ Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Gerekçe, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Gerekceler/5520_Sayili_Kanun.pdf, Erişim Tarihi: 15.02.2015.

2.1.1- Yurt Dışı İştirak Kazançları İçin Uygulamaya Yönelik Bir Örnek

İştirak kazancı örneğimizi vermeden önce Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti arasında 19.09.2011 imzalanan yeni çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasından kısaca bahsedelim. 1989 yılından beri yürürlükte olan eski anlaşma Almanya tarafından feshedilmesi üzerine 19.09.2011 tarihinde yeni anlaşma imzalanmıştır. İmzalanan anlaşma 24.01.2012 tarihli 28183 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak 01.08.2012 tarihi ile yürürlüğe girmiş ancak anlaşma metninde hükümlerinin 01.01.2011 tarihinden itibaren uygulanması kararlaştırılmıştır. Yeni anlaşmanın sınırsız süre ile yürürlükte kalacağı belirlenmesine rağmen, anlaşmanın yürürlük tarihinden 5 yıl geçtikten sonra taraf devletlerin fesih hakkı bulunmaktadır. Yeni anlaşma bazı çelişkili konulara açıklama getirmesi bakımından önemlidir. Ancak bu konunun kapsamı geniş olduğu için başka bir çalışmada ele alınması gerekmektedir.

Anılan anlaşmanın konumuz ile ilgili olan 10. maddesi “Temettüler” başlığında ki açıklamalar aşağıdaki gibidir⁵;

- 1- Bir Akit Devletin mukimi olan bir şirket tarafından diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen temettüler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir,
- 2- Bununla beraber söz konusu temettüler, temettüyü ödeyen şirketin mukim olduğu Akit Devlette ve bu Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak, temettünün gerçek lehdarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise, bu şekilde alınacak vergi:
 - a) temettünün gerçek lehdarı, temettü ödeyen şirketin sermayesinin doğrudan doğruya en az yüzde 25’ini elinde tutan bir şirket(ortaklık hariç) ise gayrisafi temettü tutarının yüzde 5’ini;
 - b) tüm diğer durumlarda gayrisafi temettü tutarının yüzde 15’ini aşmayacaktır.

Bu fıkra, içinden temettülerin ödendiği kazançlar yönünden şirketin vergilendirilmesini etkilemeyecektir, şeklindedir.

Kısaca özetlemek gerekirse, Almanya’da elde edilen gelirlerin Türkiye’de mukim bir şirkete temettü ödemek suretiyle aktarılması durumunda iki ülkede de ayrı ayrı vergilendirilebilir. Türkiye’de temettüyü elde edenin, Almanya’da kâr dağıtımı yapan kurumun sermayesinin en az %25’ine ortak olması durumunda gayrisafi temettü tutarının %5’ini diğer durumlarda ise %15’ini aşmayacaktır. Bu hükümle vergilendirmenin sınırları belirlenmiştir.

*Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları vergi istisnası değil devletlerarası vergi paylaşımı yaratır. Bu anlaşmalar sadece ülkelerin uluslararası hukuk düzeninde ve vergi alanında, doğan bir gelir/kurum kazancının ülkeler arasında nasıl bölünebileceğini belli standartlara bağlar.*⁶ Buna göre istisna ile ilgili olarak ülkelerarası gelir paylaşımı ve çifte vergilemenin önlenmesi hususlarının birlikte amaçlandığını söyleyebiliriz.

⁵ Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçaklığını Önleme Anlaşması, S. 8-9, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararası_mevzuat/ALMANYA_01012011.pdf, Erişim Tarihi: 20.02.2015.

⁶ Yurt Dışındaki İştiraklerinden Kâr Payı Elde Eden Türk Şirketlerinin, Vergi Anlaşmaları Açısından Vergilendirme Durumu Ve Bunların Hissedarlarının Türk Mevzuatı Açısından Vergilendirilmesi, <http://www.istanbulymmo.org.tr/resimler/dosyalar/971.pdf>, Erişim Tarihi: 21.02.2015.

Örnek 1: Kanuni ve iş merkezi Almanya'nın Münih Kentinde olan X Deutschland GMBH (LTD) şirketi uçak imalatı faaliyeti ile iştigal etmektedir. Şirketin 2012 yılında ödenmiş sermaye tutarı 1.500.000 Amerikan Doları (\$) olmakla birlikte, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de Ankara ilinde bulunan C Anonim Şirketi, Almanya'da bulunan X GMBH şirketine, ödenmiş sermayesinin 360.000 \$ payıyla 01.08.2012 tarihinden beri iştirak etmektedir. X GMBH 2013 yılında elde ettiği kurum kazancını 18.09.2014 tarihinde dağıtma kararı almıştır. C A.Ş. tarafından elde edilen kar payı 15.01.2015 tarihinde Türkiye'deki Z Bankası hesabına transfer edilmiştir.

X GMBH'nin 2013 yılı kazanç bilgileri aşağıdaki gibidir.

Ticari Bilanço Karı (2013)	=	560.000 \$
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (KKEG)	=	20.000 \$
Geçmiş Yıl Zararı (2012)	=	100.000 \$
İstisnalar	=	İlgili ülkede uçak imalatından elde edilen kazancın 96.000 \$ kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Veriler:

Türkiye Kurumlar Vergisi Oranı	%20
Almanya Kurumlar Vergisi Oranı	%29,60
Almanya Kâr Payı Stopaj Oranı	19.09.2011 tarihli Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'na göre; iştirak hisselerinin %25 ve daha fazla olması durumunda %5 oranında uygulanır. Aksi takdirde tüm diğer durumlarda %15 oranında uygulanır.
Türkiye Kâr Payı Stopaj Oranı	Yukarıda sözü edilen anlaşmanın diğer tarafıdır.
18.09.2014 tarihli \$\TL	1 \$= 2.20 TL
15.01.2015 tarihli \$\TL	1 \$= 2.45 TL
C A.Ş.'nin hesap dönemi takvim yılıdır.	

C A.Ş. 2013 Yılı Kurumlar Vergisi Beyan Özet Bilgileri:

Ticari Bilanço Kârı (2013)	=	1.355.435 TL
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (KKEG)	=	120.000
Geçmiş Yıl Zararı (2010)	=	190.000
İstisnalar		
-KVK 5-1 \a İştirak Kazancı	=	75.000
-KVK 5-1 \b Yurtdışı İştirak Kazancı	=	?
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	=	?
Geçici Vergiler (ödenmiş kısım)	=	131.000
Ödenecek Kurumlar Vergisi	=	?

Yukarıda verilen bilgilere göre Almanya'daki şirketten elde edilen kar payının istisnadan yararlanıp yararlanamayacağı belirleyerek C A.Ş.'nin kurumlar vergisi beyannamesini düzenleyeceğiz.

Öncelikle KVK 5-1 \b kapsamında istisnadan yararlanabilmek için gerekli şartları taşıyıp taşımadığına bakacak olursak;

- Kanuni ve iş merkezi Türkiye dışında,
- Limited şirket statüsünde,
- İştirak hisseleri 1 yıldan fazla süre ile elde tutulmuş (01.08.2012-18.09.2014),
- İştirak edilen kurumun ödenmiş sermayesinin en az %10'u oranında iştirak payı,

$$\text{İştirak Payı} = \frac{36}{1,5} = 0,24 (\%24),$$

- Yurtdışı iştirak kazancının kar payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirakin faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

Ticari Bilanço Kârı	= 560.000	Ticari Bilanço Kârı	= 560.000
KKEG	= 20.000	Geçmiş Yıl Zararları	= 100.000
Kâr ve İlaveler Top.	= 580.000	Hes. Kurumlar Vergisi	= 113.664
Geçmiş Yıl Zararları	= 100.000	Dağ. Gayri Safi Kaz.	= 346.336
İstisnalar	= 96.000	(560.000-100.000-113.664 = 346.336)	
(Beyana Tabi Toplam = 480.000-96.000=384.000)		Dağ. Net Kazanç	= 294.385,6
Matrah	= 384.000	(346.336 x 0,85 = 294.385,6 Dağıtılabilir Net K.)	
Hesap. Kur. Vergisi	= 113.664	(346.336 x 0,15 = 51.950,4 Kar Payı Stopajı)	
(Matrah x Almanya KV Oranı=384.000x0,2960=113.664)			

Yukarıda yapılan işlemleri kısaca açıklamak gerekirse; öncelikle iştirak tutarını X GMBH şirketinin ödenmiş sermayesine oranlamak suretiyle yurtdışı iştirakin ödenmiş sermayesine %24 oranında ortak olduğunu belirlenmiştir. Vergi yükünü bulmak için verilen bilgilerden hareketle, ödenmesi gereken kurumlar vergisi ile dağıtılan kazançlar üzerinden tevkif edilecek vergi tutarları hesaplanmıştır. Bu tutarlar hesaplanırken kanunen kabul edilmeyen giderler vergi matrahını bulmak için ticari bilanço karına eklenmiş, geçmiş yıl zararları ve istisna edilen tutarlar ticari bilanço karından çıkarılmış, bu şekilde kurumlar vergisi hesaplanmıştır. Daha sonraki işlemlerde ise ticari bilanço kârından geçmiş yıl zararları ve hesaplanan kurumlar vergisi çıkarılmış, dağıtılabilir gayri safi kazanç tutarı bulunmuştur. İlgili ülkede kazanç dağıtımı üzerinden %15 oranında vergi alınmaktadır. Hesaplanan stopaj tutarı dağıtılabilir gayri safi kazanç içerisinde çıkarılarak dağıtılacak net tutar bulunmuştur. Ayrıca çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına değinmek gerekirse kurumun iştirak oranı %25'in altında olması nedeniyle elde edilecek olan kar payından %15 tevkifat yapılmıştır. Önceki paragraflarda belirtildiği üzere şirket %25 ve daha fazla oranda iştirak etmesi halinde anlaşma gereğince %5 oranında tevkifat yapılması gerekecektir. Bu işlemlerin ardından vergi yükü şu şekilde hesaplanacaktır:

$$\bullet \text{ Vergi Yüğü} = \frac{\text{Toplam Vergi}}{\text{Dağıtılabilir Kurum Kazancı} + \text{Toplam}} = \frac{113.664 + 51.950}{294.385,6 + (113.664 + 51)} = 0,36 (\%36)$$

Asgari %15 olması gereken vergi yükü şartı yukarıda görüldüğü gibi sağlanmış bulunmaktadır.

- İştirak kazancının elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi, C A.Ş. tarafından elde edilen kar payı 15.01.2015 tarihinde Türkiye'deki Z Bankasında bulunan şirket hesabına transfer edilmiştir. Bu tarihte transfer edilmesi gereken tutar ise; Dağıtılabilir Net Kazanç x İştirak Oranı = $294.385,6 \times 0,24 = 70.652,54$ \$ net ele geçen kar payı olacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken husus kâr payları dağıtıldığı dönemde elde edilmiş sayılacağı için daha sonra ortaya çıkan kur farkları istisna kazanç tutarını etkilemeyecektir. Bu itibarla kazancın Türkiye'ye transfer edildiği tarihte geçerli kur yerine kazancın dağıtıldığı günün kuru ile Türk Lirasına çevrilecektir. Kazanç 18.09.2014 tarihinde dağıtıldığı için geçerli kur 2,20 TL üzerinden,

$70.652,54 \times 2,20 \approx 155.435$ TL (Türkiye'ye transfer edilen yurtdışı iştirak kazancı) olacaktır.

Bu itibarla C A.Ş. tüm şartları sağladığına göre Türkiye'de yeniden vergilendirilmeyecek ve KVK 5-1\ b kapsamında istisnadan yararlanabilecektir. İlgili şirketin düzenlemesi ve beyan etmesi gereken kurumlar vergisi beyan özeti aşağıda ki gibi olacaktır.

Ticari Bilanço Karı (2013)	=	1.355.435 TL
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (KKEG)	=	120.000
Geçmiş Yıl Zararı (2010)	=	190.000
İstisnalar		
-KVK 5-1 \ a İştirak Kazancı	=	75.000
-KVK 5-1 \ b Yurt Dışı İştirak Kazancı	=	155.435
Matrah	=	1.055.000
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	=	211.000
Geçici Vergiler (ödenmiş kısım)	=	131.000
Ödenecek Kurumlar Vergisi	=	80.000

Beyanname bu şekilde olmasına rağmen C A.Ş. ilgili yıl kazancını dağıtma kararı alması durumunda, kazancın tam mükellef kurumlara dağıtıldığını varsayarsak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi kapsamında tevkifat yapılmayacaktır. Ayrıca kâr payı elde eden kurumda KVK 5\1-a hükmü kapsamında iştirak kazancı istisnasından yararlanabilecektir. Kazancın gerçek kişilere dağıtılması durumunda Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 94. maddesi kapsamında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Kar dağıtımı yapan kurum, kazancın tamamı üzerinden tevkifat yapacaktır. Gerçek kişilerin kâr payları elde etmesine ilişkin istisna ise GVK 22. maddesinin 2. fıkrasında yer almaktadır. İlgili maddeye göre tam mükellef kurumlardan elde edilen kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna edilmiştir. Gerçek kişi açısından elde edilen kazanç beyanname verme sınırını aşar ve beyan edilmesi gerekirse tevkif edilen verginin tamamı hesaplanan vergiden mahsup edilebilir. Kurum kar payı dağıtımı yapmaması halinde herhangi bir tevkifat ve beyan söz konusu olmayacaktır.

2.1.2- İstisnaya İlişkin Diğer Hususlar

Konuya ilişkin olarak yukarıda değinilmeyen birkaç hususu açıklamak gerekmektedir. Öncelikle iştirak payının en az bir yıl süreyle kesintisiz olarak elde tutulması ile ilgili olarak, KVK 5/1-b-2 alt

bendinde “rüşhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurtdışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır”⁷ hükmü parantez içerisinde yer almaktadır. Bu hükümden anlaşılması gereken rüşhan hakkı kullanılması veya bedelsiz sermaye artırımları yapılması durumunda 1 yıllık süre şartı tekrar aranmayacaktır. Bu durumda 1 yıllık sürenin belirlenmesinde dar mükellef kurumun iştirak paylarının ilk elde edildiği tarih esas alınacağı hükme bağlanmıştır.

İstisnadan yararlanabilmek için ilgili başlıkta sayılan şartların yerine getirilmesinin aranmadığı tek durum ise; yurtdışındaki inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğu ana sözleşmede belirtilmek ve amacı dışında başka faaliyetlerde bulunmamak şartıyla, bu şirketlere iştirak edilmesinde istisnadan yararlanabilmek için yukarıda yazılı şartlar aranmayacaktır.

Kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar kazancın tamamının Türkiye’ye transfer edilememesi durumunda, sadece transfer edilen kısım istisnadan yararlanabilecektir. Ayrıca geçici vergi dönemlerinde de istisnadan yararlanılabilir.⁸

Yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde “Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler” bölümünde yer alan yurtdışı iştirak kazançları yukarıda sayılan şartları taşıması halinde, gerekli kayıtlar yapıldıktan sonra sonuç hesaplarına yansıtılacak ve beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilecektir. Yani kurumun ilgili yılda diğer faaliyetlerinin kar veya zarar ile sonuçlanması durumu değiştirmeyecek bu kazancı indirim konusu yapabilecektir. Diğer bir ifade ile ilgili yıl kar ile sonuçlanırsa vergi matrahını azaltıcı zarar ile sonuçlanırsa zarar artırıcı olacaktır. Buna yönelik benzer bir açıklama, konusu kurumlar vergisi beyannamesinin düzenlenmesi olan Gelir İdaresi Başkanlığının vermiş olduğu (05.04.2007 tarihli KVK-6/2007-1/Kurumlar vergisi beyannamesi-1 sayılı) kurumlar vergisi kanunu sirkülerinde yer almaktadır.

Son olarak, iştiraktan zarar elde edilirse bu durumda KVK 5. madde son fıkra hükmü uygulanacaktır. Bu fıkra, iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri dışında kalan istisna edilmiş kazançlara ilişkin giderlerin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların, istisna dışı kurum kazancından (vergiye tabi kazanç) indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır. İstisna faaliyete ilişkin giderler kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilecektir.

Bu kapsama giren, şartları taşıyan iştirak kazançları (kâr payları) kurumlar vergisinden istisna olmakla birlikte, bu durumda yurtdışında anılan kazançlar üzerinden ödenen vergiler Türkiye’de mahsup edilemeyecek ve kar payını elde eden Türk kurumunun üstünde maliyet olarak kalacaktır.⁹

3- SONUÇ

Bu çalışmada kurumlar vergisi kanununda ve diğer kanunlarda yer alan, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar başlıklar halinde sayılmış ve çalışmanın amacını teşkil eden KVK 5/1-b hükmünde yer alan yurtdışı iştirak kazançları istisnası özgün bir örnekten de yararlanmak suretiyle detaylı

⁷ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.

⁸ 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

⁹ Kurumların Yurt Dışı İştiraklerinden Elde Ettikleri Kar Paylarının Vergilendirilmesi, <http://www.nexiatrkey.com.tr/content/kurumların-yurtdışı-istihaklerinden-elde-ettileri-kar-paylarının-vergilendirilmesi>, Erişim Tarihi: 01.03.2015.

şekilde anlatılmaya çalışılmıştır. Ayrıca konunun anlaşılması açısından Almanya ile Türkiye arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının çalışmayla ilgili olan “Temettüler” başlığı kısaca ele alınmış ve örnekte de yer verilmiştir. Bu kapsamda elde edilecek iştirak kazançları istisna şartlarının sağlanması bakımından kurumlar açısından birçok husus önem arz etmektedir. Anlatıldığı üzere şartlardan herhangi birinin sağlanamadığı durumda istisnadan da yararlanılması mümkün değildir. Bu hususlara ilişkin olarak kanun gerekçesinde de bu konuda detaylı bir açıklama bulunmamaktadır.

Özellikle bazı sektörlerde hızla büyüyen Türk şirketlerinin yurtdışına açılması ve pazar payı da olan şirketleri satın alma ölçüsüne varan ve hızla artan yatırımlar (iştirakler) ile çifte vergilemenin önlenmesi açısından bu istisna önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.
- 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.
- DOĞRUSÖZ, B. (2006). Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası, http://www.verginet.net/dtt/1/Yurtdisiistirakkazancлариistisnasi23112006_10228.aspx, Erişim Tarihi: 12.03.2015.
- <http://www.muhasabenet.net/2010-2810-yurtdisi%20istirak%20kazancлари.html>, Erişim Tarihi: 19.02.2015.
- Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Gerekçe, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Gerekce-ler/5520_Sayili_Kanun.pdf, Erişim Tarihi: 15.02.2015.
- Kurumların Yurt Dışı İştiraklerinden Elde Ettikleri Kâr Paylarının Vergilendirilmesi, <http://www.nexiatrkey.com.tr/content/kurumların-yurtdisi-istiraklerinden-elde-ettileri-kar-paylarının-vergilendirilmesi>, Erişim Tarihi: 01.03.2015.
- Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçaklığını Önleme Anlaşması, S. 8-9, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararası_mevzuat/ALMANYA_01012011.pdf, Erişim Tarihi: 20.02.2015.
- Yurt Dışındaki İştiraklerinden Kar Payı Elde Eden Türk Şirketlerinin, Vergi Anlaşmaları Açısından Vergilendirme Durumu Ve Bunların Hissedarlarının Türk Mevzuatı Açısından Vergilendirilmesi, <http://www.istanbulymmo.org.tr/resimler/dosyalar/971.pdf>, Erişim Tarihi: 21.02.2015.