

YURT DIŞI İŞTİRAK KAZANCI İŐTİSNASI

Ender Polat

Yeminli Mali Müşavir, E. Vergi MüfettiŐi, Türkiye, e-mail: enderpolat@hotmail.com

GİRİŐ

Ülkemizde son dönemde yaşanan ekonomik süreçler döviz cinsi varlıkların ülkeye getirilmesinin hızlandırılması yönündeki yasal düzenlemelerin hayatımıza girmesini sağladı. Yapılan son düzenlemelerden biri de yurtdışında iştirak edilen Şirketlerin kar dağıtımında istisna düzenlemesiydi. Yurtdışında iştirak edilen Şirketlerin kar dağıtımına ilişkin istisna düzenlemesi Kurumlar Vergisi Kanununda öteden beri varlığını koruyordu. Bu kez ilgili istisnadan faydalanmaya ilişkin kolaylıklar getirildi. Bu vesile ile hem eski hem de yeni düzenlemeyi yazımızda ele alacağız.

İstisna düzenlemesi 3 farklı şekilde hayat bulmaktadır:

- Yurt dışı iştirak kazancı istisnası
- Yurt dışındaki inşaat işlerinin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir Şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda istisna uygulaması
- Yurt dışı iştirakin % 50 ve daha fazla payına sahip olunması halinde yurt dışı iştirak kazancı uygulanması

Citation/Atf: POLAT, E. (2024). YURT DIŞI İŞTİRAK KAZANCI İŐTİSNASI. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŐAVİRLER DAYANIŐMA DERGİŐİ. 7(1): 53-58

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Ender Polat
E-mail: enderpolat@hotmail.com



Bu çalıŐma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıŐtır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

A- Yurt Dışı İştirak Kazancı İstisnası

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından faydalanılabilmesi için aşağıdaki şartların topluca sağlanması gerekmektedir. Şartlardan herhangi birinin yerine getirilememesi durumunda istisnadan faydalanılamaz.

- İştirak edilen kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde bir kurum olması,
- İştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye’de bulunmaması,
- İştirak payını elinde tutan kurumun, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10’una sahip olması,
- İştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla, iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süre ile elde tutulması,
- İştirak kazancının (kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere) iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında; iştirak edilen yabancı kurumun esas faaliyet konusunun 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,
- İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi gerekmektedir.

A.1. İştirak edilen kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde bir kurum olması

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanabilmek için iştirak edilen yurt dışındaki kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde bir kurum olması gerekmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu uygulama-

sında kurum olarak kabul edilen anonim veya limited şirket niteliğinde olmayan teşekküllerden elde edilecek iştirak kazançlarının bu istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

A.2. İştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye’de bulunmaması

İştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin her ikisinin de Türkiye’de olmaması gerekmektedir. Kanuni veya iş merkezinden herhangi biri Türkiye’de bulunan şirketler açısından istisna uygulamasında halihazırda KVK 5/1-a hükmü gereği iştirak kazancı istisnası uygulanmaktadır.

A.3. İştirak payını elinde tutan kurumun yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10’una sahip olması

İştirak payını elinde tutan kurumun, iştirak kazancını elde ettiği tarih itibarıyla yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10’una sahip olması gerekmektedir. %10 iştirak oranının, kazancın elde edildiği tarihten geriye doğru kesintisiz olarak bir yıl süreyle devam ettirilmiş olması da şarttır.

A.4. İştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla, iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süre ile elde tutulması

İştirak payını elinde tutan kurumun yurt dışı iştirak paylarını, iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla en az bir yıl süreyle ve kesintisiz olarak elde tutması gerekmektedir.

Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için bir yıllık elde tutulma süresinin tespitinde, sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınacaktır.

A.5. Yurt dışı iştirak kazancının iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması

İştirak kazançlarının, kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere doğduğu ülke kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıması gerekmektedir.

Vergi yükü, yurt dışındaki 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. Aşağıdaki gibi formüle edilebilir.

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, kazanca istisna uygulandıktan sonra bulunan matrah üzerinden hesaplanan vergi, vergi yükünün tespitinde dikkate alınacaktır. Öte yandan, geçmiş yıl zararlarının mahsubun-

dan sonra hesaplanan bir verginin çıkması veya düşük çıkması durumunda, zarar mahsubundan sonraki matraha isabet eden vergi tutarı bulunacak ve bu tutara göre vergi yükünün tespiti yapılacaktır.

Ayrıca, ilgili ülkede istisna kazançlar üzerinden kesinti suretiyle bir vergi ödenmiş olması halinde, toplam vergi yükünün hesabında ödenen bu verginin de dikkate alınması gerekmektedir.

Yurt dışı iştirak kazançlarına ilişkin vergi yükünün hesabında, fiili yükün dikkate alınması gerekmektedir. Kâr dağıtımı, geçmiş yıl kârlarından veya yedeklerden de yapılabileceği için mükelleflerin, hangi yılın kazancını dağıttıklarına kendilerinin karar vermeleri gerekmektedir. Dolayısıyla, vergi yükü geçmiş yıl karlarının veya yedeklerin ilgili olduğu dönemler itibarıyla ayrı ayrı hesaplanacaktır. Bu hususa ve farklı durumlara ilişkin, aşağıdaki gibi bir örnek verebiliriz.

Örnek: VY LTD. ŞTİ.nin 2020-2021-2022 yıllarında kesintisiz olarak sermayesine %20 oranında iştirak ettiği yurt dışı mukimi XZ LTD 2023 yılında 2020-2021-2022 yıllarına ilişkin karlarını dağıtımına konu etmiştir. Dağıtımına konu edilen karlar ve vergilendirmeye ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir. İlgili ülkede KV oranı %15, kar dağıtım stopajı %5'tir.

Bu şartlar altında, 2020 ve 2022 yıllarına ait iştirak kazançları istisnadan faydalanılacak, vergi yükü şartını sağlamayan 2021 yılına ilişkin iştirak kazancı istisnasından faydalanılamayacaktır. Ancak, 2022 yılı kazancı üzerinden yurt dışında ödenen vergiler Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33. maddesi hükümleri gereği Türkiye'de hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

$$\text{VERGİ YÜKÜ} = \frac{\text{Tahakkuk Eden Vergi} + \text{Kâr Payı Dağıtımına Kaynak Olan Kazançlar Üzerinden Ödenen Vergiler}}{\text{İlgili Dönemde Elde Edilen Toplam Dağıtılabilir Kurum Kazancı ile Tahakkuk Eden Gelir ve Kurumlar Vergisi Toplamı}}$$

Vergi yükünün hesabında yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergilerin dikkate alınacağı belirtilmiştir. Madde gerekçesinde verilen örnekte de yurt dışı iştirakin bulunduğu ülkede, kendi kazançları üzerinden tahakkuk eden vergiler, vergi yükünün hesabında dikkate alınmıştır. Bu nedenle vergi yükü hesaplanırken iştirak edilen yabancı kurumun bulunduğu ülkedeki tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin dikkate alınması gerekmektedir. Söz konusu kurumun başka ülkelerde ödediği veya kurum kazancının dolaylı olarak Türkiye'ye transferinde ödenen vergilerin bu hesaplama dahil edilmemesi gerekmektedir.

İştirak edilen kurumun esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, bu kurumdan elde edilen iştirak kazançlarının kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere faaliyette bulunduğu ülke kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi

yükü taşıması yeterli olmayıp en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında veya daha yüksek oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması gerekmektedir.

A.6. İştirak kazancının elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi

İştirak kazançlarının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir. 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 anılan istisnadan yararlanamayacaktır.

Örneğin, yabancı kurum tarafından 2023 yılı Şubat ayında kâr dağıtımı yapılması halinde, bu iştirak kazancı Türkiye'de 2023 yılı kurum kazancına dahil edilerek, bu hesap

YILLAR	2020	2021	2022
TİCARİ BİLANÇO KARI	4.000.000	5.000.000	6.000.000
KKEG	1.000.000	-	-
GEÇMİŞ YIL ZARARI	2.000.000	-	-
İSTİSNA KAZANÇ	-	3.000.000	-
KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI	3.000.000	2.000.000	6.000.000
HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ (%15)	450.000	300.000	900.000
DAĞITILABİLİR KAR	1.550.000	4.700.000	5.100.000
KAR DAĞITIM STOPAJI (%5)	77.500	235.000	255.000
NET TAHSİL EDİLEN	1.472.500	4.465.000	4.845.000

2020 YILI VERGİ YÜKÜ	77.500	+	450.000	=	0,2637
	77.500 + 450.000 + 1.472.500				

2021 YILI VERGİ YÜKÜ	235.000	+	300.000	=	0,107
	235.000 + 300.000 + 4.465.000				

2022 YILI VERGİ YÜKÜ	255.000	+	900.000	=	0,1925
	255.000 + 900.000 + 4.845.000				

dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyanname ile beyan edilecek olup söz konusu kazancın beyanname verme süresinin sonuna kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması şartıyla istisnadan yararlanılabilecektir.

Geçici vergi dönemleri açısından, iştirak kazançlarının ilgili geçici vergi dönemine ait beyannamenin verileceği tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi halinde, bu geçici vergi döneminden itibaren istisnadan yararlanılabilmesi mümkün olacaktır.

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.

B. Yurt Dışındaki İnşaat İşlerinin Yapılabilmesi İçin İlgili Ülke Mevzuatına Göre Ayrı Bir Şirket Kurulmasının Zorunlu Olduğu Durumlarda İstisna Uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-h bendi öteden beri yürürlükte bulunmakta olup, şirketlerimizin yurt dışında bulunan şubeleri aracılığıyla yapılan inşaat, onarım, montaj ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar başkaca bir şarta bağlı olmaksızın kurumlar vergisinden istisnadır. Bu istisna, özü itibarıyla rekabet üstünlüğümüzün bulunduğu bir branşta maliye politikası aracılığıyla destek verilmesini sağlamak amacıyla getirilmiştir. Ancak, bazı ülkelerde inşaat, onarım, montaj ile teknik hizmetler faaliyetlerinin yürütülmesi için şirket kurulması zorunluluğu bulunmaktadır. Bu zorunluluk, bu bölümde açıkladığımız madde düzenlemesinin hayat bulmasına sebep olmuştur.

Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgi-

li ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlara, herhangi bir şart aranmaksızın yurt dışı iştirak kazançları istisnası uygulanacaktır.

Ancak, yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre kurulan şirketin ana sözleşmesinde, inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılması için kurulduğunun belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şarttır. Bu şartları taşımayan veya başka faaliyet konularıyla da uğraşan şirketlerin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

C. Yurt Dışı İştirakin %50 ve Daha Fazla Payına Sahip Olunması Halinde Yurt Dışı İştirak Kazancı Uygulanması

Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki yabancı kurumların sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri iştirak kazançları için istisna oranı, iştirak payını elinde tutan şirketin yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olması ve kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla, yukarıda yer verilen diğer şartlar aranmadan %50 olarak istisnaya tabi olacaktır.

Bu madde ile ortaklık yapısının %50 den fazla olması ve beyanname verilme tarihine kadar kazancın Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla, 1 yıl elde tutma ve vergi yüküne ilişkin şartlar aranılmadan kazanç istisnasından faydalanacaktır.

D. SONUÇ

Yurt dışından elde edilen kazançlar belirli şartları sağlamaları kaydıyla istisnaya tabidir. Bu istisna aslında özü itibariyle bir gelir unsuru üzerinden aynı neviden tek vergi alınması gerekliliğinden doğmaktadır. Bu istisnanın uygulanmadığı durumlarda da aynı gelir unsurundan aynı neviden tek vergi alınması hususu gözetilerek yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33. maddesinde izin verilmiştir. Yani aslında, istisnanın uygulanmadığı durumlarda da yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin hükümler dolayısıyla, mükellefler vergi cenneti gibi ülkeler dışında elde ettiği iştirak kazançları için yüksek vergi külfetleri ile karşılaşmayacaklardır.

Yararlanılan Kaynaklar

- Kurumlar Vergisi Kanunu
- Kurumlar Vergisi Genel Tebliği