



bakertilly
GÜRELİ

YURT DIŞI İŐTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI

Hazırlayan: İsmail ONAY

Eski Hesap Uzmanı

“GÜRELİ YMM” Vergi Direktörü

“(1) Aőağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

b) Kanunî ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iőtirak eden kurumların, bu iőtiraklerinden elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan iőtirak kazançları;

1) İőtirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iőtirakin ödenmiş sermayesinin en az %10’una sahip olması,

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

3) Yurt dışı iőtirak kazancının kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iőtirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması; iőtirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iőtirak 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) İőtirak kazancının, elde edildiğı hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi.

Yurt dışındaki inőaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğı durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iőtirak 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 dağıtılabılır kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir.”

Kurumların yurt dışındaki kurumlardan elde ettiği kar payları genel hükümler çerçevesinde kurum kazancının bir unsurudur.

Eğer ki iőtirak oranı yüzde 25 ve üzerinde ise kâr payına kaynak teşkil eden kurum kazancının tamamı brüt tutarı ile hesaplara gelir olarak kaydedilir ve yurt dışında ödenen gelir ve kurumlar vergisinin tamamı Türkiye’de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir.

Eğer ki iőtirak oranı yüzde 25’in altında ise sadece kâr payı üzerindeki kar dağıtım vergisi dahil tutar hesaplara gelir olarak kaydedilir ve yurt dışında ödenen kâr payı kesintisi Türkiye’de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir.

Her iki halde de mahsup edilebilecek vergi tutarı, hesaplara gelir olarak aktarılan tutarın yüzde 20’sinden fazla olamayacaktır.

ÖRNEK:

Kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan (XYZ) GmbH kurumuna yüzde 20 oranında iőtirak eden (ABC) A.Ő.'nin anılan yurt dışı iőtiraktan elde ettiği kâr payına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

(XYZ) Co. Ticari Bilanço Karı	A	5.000.000 €
(XYZ) Co. Kanunen Kabul Edilmeyen Gider	B	500.000 €
(XYZ) Co. İstisna Kazanç	C	1.000.000 €
(XYZ) Co. Geçmiş Yıl Zararı	D	2.500.000 €
(XYZ) Co. Kurumlar Vergisi Matrahı	$E=A+B-C-D$	2.000.000 €
(XYZ) Co. Kurumlar Vergisi	$F=E*0,15$	300.000 €
(XYZ) Co. Dağıtılan Toplam Kar	G	1.000.000 €
İőtirak Oranı	H	0,20
(ABC) A.Ő. Kar Payı	$I=G*H$	200.000 €
(ABC) A.Ő. Gelir Vergisi	$J=I*0,10$	20.000 €
Döviz Kuru	K	20,00 TL/€
Kar Dağıtım Oranı	$L=G/(A-D-F)$	0,4545
İőtiraklerden Temettü Gelirleri	$M=I*K$	4.000.000,00 TL
Peőin Ödenen Vergiler (Mahsup Var)	$N=J*K$	400.000,00 TL
Peőin Ödenen Vergiler (Mahsup Yok)	$O=(F*H*L*K)$	545.454,55 TL

ÖRNEK:

Kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan (XYZ) GmbH kurumuna yüzde 40 oranında iőtirak eden (ABC) A.Ő.'nin anılan yurt dışı iőtiraktan elde ettiği kâr payına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

(XYZ) Co. Ticari Bilanço Karı	A	2.500.000 €
(XYZ) Co. Kanunen Kabul Edilmeyen Gider	B	250.000 €
(XYZ) Co. İstisna Kazanç	C	500.000 €
(XYZ) Co. Geçmiş Yıl Zararı	D	1.250.000 €
(XYZ) Co. Kurumlar Vergisi Matrahı	$E=A+B-C-D$	1.000.000 €
(XYZ) Co. Kurumlar Vergisi	$F=E*0,15$	150.000 €
(XYZ) Co. Dağıtılan Toplam Kar	G	500.000 €
İőtirak Oranı	H	0,40
(ABC) A.Ő. Kar Payı	$I=G*H$	200.000 €
(ABC) A.Ő. Gelir Vergisi	$J=I*0,10$	20.000 €
Döviz Kuru	K	20,00 TL/€
Kar Dağıtım Oranı	$L=G/(A-D-F)$	0,4545
İőtiraklerden Temettü Gelirleri	$M=(A-D) *H*L*K$	4.545.454,55 TL
Peőin Ödenen Vergiler (Gelir Vergisi)	$N=(J*K)$	400.000,00 TL
Peőin Ödenen Vergiler (Kurumlar Vergisi)	$O= (F*H*L*K)$	545.454,55 TL

Her iki durumda da (ABC) A.Ő.'nin elde ettiği net kâr payı 3.600.000 TL'dir. Yüzde 25'lik oranın altında ve üstünde iŐtirak durumlarına göre Türkiye'de kurumlar vergisi beyannamesine bağlı oluŐan yurt içi ve yurt dışı toplam vergi yükü aşağıdaki gibi hesaplanmış olacaktır.

		%25'in Altında İŐtirak Oranı	%25'in Üzerinde İŐtirak Oranı
Yurt Dışı Brüt Kazanç	A	4.545.454,55	4.545.454,55
Yurt Dışı Kurumlar Vergisi	B	545.454,55	545.454,55
Yurt Dışı Gelir Vergisi	C	400.000	400.000
Kurumlar Vergisi Matrahı	D	4.000.000,00	4.545.454,55
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	$E=D*0,2$	800.000,00	909.090,91
PeŐin Ödenen Vergiler	F	400.000,00	945.454,55
Ödenecek Kurumlar Vergisi	$G=E-F$	400.000,00	0
Yurt Dışında Ödenen Vergiler	$H=B+C$	945.454,55	945.454,55
Vergi Yüğü	$I=(H+G)/A$	0,296	0,208

İŐtirak oranı ne olursa olsun asgari vergi yükü, Türkiye'deki kurumlar vergisi oranı kadar olacaktır. Ancak iŐtirak oranının yüzde 25'in üzerinde olması, vergi yükü üzerinde daha olumlu etkide bulunmaktadır.

1.Őirket tűrű Őartı

Anonim veya limited

2.Sermaye payı Őartı

Asgari yűzde 10

3.İőtirak sűresi Őartı

Aralıksız en az bir yıl

4.Vergi yűkű Őartı

Asgari yűzde 15

5.Kazancın transferi Őartı

Beyanname verme tarihine kadar

İőtirak edilen şirketin

- Anonim veya limited şirket niteliğinde bir kurum olması gerekir.
- Kooperatif gibi deėiőir sermayeli ve deėiőir ortaklı olmaması gerekir.
- Ortaklarının tamamı sınırlı sorumlu olmalıdır.
- Bulunduğu ũlkede kurumlar vergisi benzeri bir vergi türü yönünden mükellef olsa dahi iş ortaklığı gibi bir adi ortaklık niteliğinde olmamalıdır.
- Aynı zamanda tüzel kiőiliėi olmalı ve bu çerçevede bir yatırım fonu olmamalıdır.

Yukarıdaki açıklamalar kişisel görüş içerir. Vergi İdaresi görüşü takip edilmelidir.

- Kazancın elde edildiği tarih itibariyle en az yüzde 10 sermaye payı Őartı gerçekleŐmiŐ olmalıdır.
- Sermaye payının yüzde 10 oranının altında olması halinde, elde edilen net kâr payı, kar dağıtımı yapan Şirket bünyesinde gerçekleŐtirilen gelir vergisi benzeri vergi kesintisi öncesi tutarı ile birlikte kayıtlara gelir olarak kaydedilecektir. Kâr payı için yabancı ölkede yapılan vergi kesintisi Türkiye’de verilen kurumlar vergisi beyannamesinde, hesaplanan kurumlar vergisinden KVK’nın 33’üncü maddesi hükümleri çerçevesinde mahsup edilecektir.

- İőtirak payını elinde tutan kurumun, yurt dışı iőtirak paylarını, iőtirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla en az bir yıl süreyle ve kesintisiz olarak elde tutması gerekmektedir.
- Örneğin yabancı kurum, 20.03.2023 tarihinde aldığı kararla, 2022 kârının 20.08.2023 tarihinde dağıtılacağı kararını almış ise kazanç, 20.08.2023 tarihinde elde edilmiő sayılacaktır.
- Yukarıdaki örnekte yüzde 10'luk sermaye payının en geç 20.08.2022 tarihinde edinilmiő olması gerekir. Bu tarihten sonraki bir tarihte edinilen iőtirak paylarına isabet eden kâr payları için istisnadan yararlanılamayacaktır.
- Yukarıdaki örnekte kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iőtirak payının yüzde 20 olduğu bir durumda, söz konusu payların yüzde 8'lik kısmının 20.08.2022 tarihinden sonra edinilmiő olması halinde, kâr payının yüzde 8'lik sermaye payına isabet eden kısmı için istisnadan yararlanılamayacak ve yüzde 8'lik sermaye payına isabet eden kâr payının brüt tutarı genel hükümler çerçevesinde kurum kazancına ilave edilecektir.
- Yukarıdaki örnekte kazancın elde edildiği tarih itibarıyla yüzde 20 olan sermaye payının, 20.8.2022 tarihinden sonraki herhangi bir tarihte yüzde 10'un altına inmiő olması halinde, kâr payı istisnasından yararlanılamayacak ve kazancın tamamı brüt tutarı ile kurum kazancına dahil edilecektir.

Yurt dışı iŐtirakin vergi yükünün en az yüzde 15 olması gerekir. Vergi yükü hesabında oranlama yapılacaktır. Oranın pay kısmında, “*kâr payına kaynak teşkil eden kazanç üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi tutarlarının toplamı (ödenen vergiler)*” yer alacaktır. Payda kısmında ise “*dağıtılabılır brüt kurum kazancı*” yer alacaktır.

Dağıtılabılır brüt kurum kazancı kavramından anlaşılması gereken, “*Ticari Bilanço Karı – Geçmiş Yıl Zararları*” olacaktır (Kişisel görüş).

Vergi yükü formülü aşağıdaki gibidir.

$$\text{VERGİ YÜKÜ} = \frac{\text{ÖDENEN YURT DIŞI VERGİ}}{(\text{TİCARİ BİLANÇO KARI – GEÇMİŞ YIL ZARARLARI)}$$

ÖRNEK:

Kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan (XYZ) şirketinin ticari bilanço karı 8.000.000 €, kanunen kabul edilmeyen giderleri 2.000.000 €, geçmiş yıl zararları 3.000.000 €, kurumlar vergisinden istisna kazançları 4.000.000 €'dur. (XYZ) şirketi ilgili dönem karının 2.000.000 € kısmını dağıtma kararı almış ve sermaye payı yüzde 20 olan (ABC) A.Ş.'ye 400.000 € kâr payını, üzerinden yüzde 5'lik vergi kesintisi yaptıktan sonra 380.000 € olarak dağıtmıştır. Ülkede kurumlar vergisi oranı yüzde 15'tir. Böyle bir örnekte vergi yükü aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Ticari Bilanço Karı	A	8.000.000
KKEG	B	2.000.000
Geçmiş Yıl Zararları	C	3.000.000
İstisna Kazançlar	D	4.000.000
Matrah	$E=(A+B)-(C+D)$	3.000.000
Kurumlar Vergisi Oranı	F	0,15
Kurumlar Vergisi	G	450.000
Dağıtılabilir Brüt Kurum Kazancı	$H=A-C-G$	4.550.000
Gelir Vergisi Oranı	I	0,05
Potansiyel Gelir Vergisi	$J=H*I$	227.500
Toplam Vergi	$K=G+J$	677.500
Vergi Yüğü	$L=K/(A-C)$	0,1355

İstisnadan yararlanılabilmesi için aranan son şart, kâr payına konu kazancın, kâr payının elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar transfer edilmesi gereğidir.

Örneğin 20.03.2023 tarihinde alınan kararla 20.09.2023 tarihinde dağıtılmasına karar verilen kazancın elde edildiği tarih 20.09.2023 olup kazanç tutarının tespitinde 20.09.2023 tarihli döviz alış kuru esas alınacaktır. Kazancın fiilen transfer edildiği tarihin 20.02.2024 olması halinde 2023 hesap döneminde elde edildiği kabul edilen kazanç, diğer őartların da varlığı halinde istisnaya konu olacaktır. İstisna kazanç tutarı 20.09.2023 tarihli döviz kuru esas alınarak tespit edilecektir. 20.09.2024 tarihinde farklı bir döviz kurunun oluşmasına bağlı olarak doğacak kur farkı gelir veya gideri istisna kazanç ile ilişkilendirilmeksizin doğrudan sonuç hesaplarına aktarılacaktır. Verilen örneğe göre 31.12.2023 tarihinde değerklemeye bağlı oluşacak kur farkı da yine istisna kazançla ilişkilendirilmeksizin sonuç hesaplarına aktarılacaktır.

İőtirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, vergi yükü için aranan asgari vergi yükü oranı yüzde 15 değil, Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranı olacaktır.

Yurt dışındaki inőaat, 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, bentte aranan şartlar (asgari yüzde 10 sermaye payı, aralıksız bir yıl süreyle elde bulundurma, asgari vergi yükü, kazancın transferi) aranmayacaktır. Öte yandan “bentte aranan şart” deyiminin “*anonim veya limited benzeri şirket*” kavramını da kapsadığının kabulü gerekir.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında istisna uygulaması için bentte belirtilen şartlar aranmıyor ise yine şartlara bakılmaksızın istisna uygulaması gerçekleştirilecektir.

MERKEZ OFİS

Spine Tower Maslak Mah. Saat Sok. No: 5 Kat:
25-26-28 Sarıyer 34485 - İstanbul
T. +90 (212) 285 01 50
F. +90 (212) 285 03 40-43
M. gym@gureli.com.tr
M. gureliymm@hs02.kep.tr

ANKARA

ASO Kule Atatürk Bulvarı No:193 Kat:9 PK. 06680
Kavaklıdere / Ankara
T. +90 (312) 466 8420
F. +90 (312) 466 8421
M. gymankara@gureli.com.tr

ANTALYA

Fener Mah.1964 Sok. No:36 Kat:1 D:4 Kemal
Erdoğan Apt. Muratpaşa / Antalya
T. +90 (242) 324 3014
F. +90 (242) 324 3015
M. gymantalya@gureli.com.tr

BURSA

Odunluk Mah. Akademi Cad. Zeno İş Merkezi D
Blok Kat:7 D:31 Nilüfer / Bursa
T. +90 (224) 451 2710
F. +90 (224) 451 2779
M. gymbursa@gureli.com.tr

İZMİR

Atatürk Cad. Ekim Apt. No:174/1 Kat:5 D:9
Alsancak / İzmir
T. +90 (232) 421 2134
F. +90 (232) 421 2187
M. gymizmir@gureli.com.tr

TEKİRDAĞ

Yavuz Mah. Ferman Sok. No: 3/7 K:2
Süleymanpaşa/Tekirdağ
T. +90 (282) 261 2530
F. +90 (282) 261 8322
M. gymtrakya@gureli.com.tr

“Bu sunum Güreli Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş. (Güreli YMM) tarafından yasa, tebliğ, özelge ve yargı kararlarından derlenerek sadece bilgilendirme amacıyla hazırlanmıştır. Konuya ilişkin karşılaşılan somut sorunların çözümünde yol gösterici olmakla birlikte, Vergi İdaresi’nin bu sunumda yer alandan farklı kabullerde bulunabileceği unutulmamalıdır. Çalışmadaki bilgilerin ve yorumların kullanılmasının ve/veya sunulan verilerdeki hata ve eksikliklerin doğurabileceği her türlü olumsuz sonuçtan dolayı Güreli YMM ve her türlü çalışanı hiçbir şekilde sorumlu tutulamaz. Hiç kimse özel durumuna uygun bir uzman görüşü almadan, bu dokümanda yer alan bilgilere dayanarak hareket etmemelidir. Tüm hakları saklıdır. ©2023 Güreli Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş., “Baker Tilly” isim kullanım hakkına sahiptir.”