

2016/2.DÖNEM
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK SINAVLARI
GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER
27 Ağustos 2016-Cumartesi 17:00

SORULAR

SORU 1) Ankara'da kendine ait bir işyerinde elektronik eşya ticareti yapan tüccar Bay (A)'nın 2015 takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

1- Bay (A) elektronik eşya ticaretinden 80.000 TL ticari kazanç elde etmiş ve bu faaliyetle ilgili olarak 16.000 TL geçici vergi ödemistiştir.

2- Bay (A), tam mükellef kurum olan (M) A.Ş.'den 30.000 TL brüt kar payı elde etmiştir. Bu kar payı tutarı, şirketin 2012 yılına ilişkin karından dağıtılmış ve üzerinden 4.500 TL gelir vergisi tevkifi yapılmıştır.

3-Bay (A) Fransa'da yerleşik (XY) Şirketinin hisse senetlerinden 15.000 TL tutarında kar payı elde etmiştir. Bahse konu kar payı üzerinden herhangi bir vergi kesintisi yapılmamıştır. (Bu kar payının vergilendirilmesinde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ihmali edilecektir.)

4- Bay (A) arkadaşına verdiği borç para karşılığında 2.000 TL tutarında alacak faizi elde etmiştir.

5- Bay (A) Ziraat Katılım Bankasından 18.000 TL tutarında kar payı elde etmiştir.

6-Bay (A) 20.000 TL tutarında Eurobond faiz geliri elde etmiştir.

1

7- Bay (A), 30 Kasım 2014 tarihinde hisseleri Borsa İstanbul'da işlem görmeyen ve SPK kaydına alınmamış (Z) A.Ş.'ye ait hisse senetlerinden 30.000 TL tutarında satın almış ve aldığı bu hisse senetlerini İstanbul'da yerleşik (B) Bankası aracılığıyla 15.04.2015 tarihinde 45.000 TL'ye satmıştır.

8- Bay (A) 01 Nisan 2015 tarihinde 20.000 TL'ye satın aldığı "Mardini" adındaki ayakkabı markasının kullanım hakkını 15 Nisan 2015 tarihinde 30.000 TL'ye Bay (C)'ye satmıştır.

9-Bay (A) iki yıl önce terk ettiği emlak komisyonculuğundan dolayı 10.500 TL gelir elde etmiştir.

10- Bay (A) 01 Temmuz 2015 tarihinde kendi adına 8.000 TL tutarında hayat sigortası, eşi adına da 6.000 TL tutarında sağlık sigortası poliçeleri akdederek, primleri peşin ödemistiştir. Sigortalar merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta şirketi nezdinde bir yıllık süre için akdedilmiştir.

VERİLER:

- 1- İşlemlerde KDV ihmali edilecektir.
- 2- GVK'nın Mük. 80 ile 82 inci maddelerinde yer alan gelir vergisinden istisna edilen tutarlar 2015 yılı için sırasıyla 10.600 TL ve 23.000 TL'dir.
- 3- 2015 yılında asgari ücretin yıllık tutarı 14.850 TL'dir.

2015 takvim yılına ilişkin gelir vergisine tabi gelirler;

12.000 TL'ye kadar	% 15
29.000 TL'nin 12.000 TL'si için 1.800 TL, fazlası	% 20
66.000 TL'nin 29.000 TL'si için 5.200 TL, (ücret gelirlerinde	
106.000 TL'nin 29.000 TL'si için 5.200 TL), fazlası	%27
66.000 TL'den fazlasının 66.000 TL'si için 15.190 TL, (ücret gelirlerinde	
106.000 TL'den fazlasının 106.000 TL'si için 25.990 TL), fazlası	% 35 oranında

vergilendirilir.

İSTENİLENLER:

Bay (A)'nın 2015 yılında elde ettiği kazanç ve iratlar ile yapmış olduğu harcamaları, gelir vergisi mevzuatı uyarınca değerlendirilip, elde ettiği her bir kazanç ve iratların türlerini ve beyan durumunu yasal dayanaklarıyla açıklayınız. (Gelir unsurlarıyla ilgili cevaplara puan verilebilmesi için mutlaka yasal dayanaklarıyla açıklanması gereklidir.)

Ayrıca Bay (A)'nın yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edeceği kazanç ve iratlar ile beyanname üzerinde yapacağı indirimleri ve mahsup edeceği vergileri göstererek, ödenecek gelir vergisini hesaplayınız. Varsa gelir vergisi tevkifatları hakkında da açıklama yapınız. **(30 puan)**

SORU 2) Hisseleri Borsa İstanbul'da işlem görmeyen tam mükellef (XY) A.Ş.'nin 2015 hesap dönemi başındaki öz sermayesi 90.000 TL'dir. Şirketin 2015 yılındaki kredi ve borç işlemleri aşağıdaki gibidir:

a) Şirketin ortağı tam mükellef Musa Bey'den 03 Ocak 2015 tarihinde alınan 260.000 TL borç, 31 Mart 2015 tarihinde 12.000 TL faizi ile birlikte geri ödenmiştir.

b) Şirketin iştiraki olan (Z) A.Ş., Türkiye'de kurulu (A) Bankasından 01 Nisan 2015 tarihinde %18 yıllık faiz oraniyla bir yıl vadeli 200.000 TL kredi temin etmiş ve alınan bu krediyi aynı şartlarla aynı gün (XY) A.Ş.'ye devretmiştir.

c) Şirketin ortağı dar mükellef (D) Kurumundan 10 Nisan 2015 tarihinde bir yıl vadeli 100.000 ABD Doları tutarında kredi alınmış, alınan bu kredi 10 Nisan 2016 tarihinde geri ödenmiştir. 31.12.2015 tarihinde 2015 yılı için 7.000 ABD Doları kredi faizi ödenmiştir. (*Kredinin alındığı tarihteki kur 1 ABD Doları =2,65 TL, 31 Aralık 2015 tarihindeki kur ise 1 ABD doları= 2,90 TL'dir.*)

d) Şirketin iştiraki durumunda bulunan (B) Bankasından ise 01 Temmuz 2015 tarihinde bir yıl vadeli 100.000 ABD Doları tutarında kredi alınmış ve 31.12.2015 tarihinde 2015 yılı için 6.000 ABD Doları kredi faizi ödenmiştir. Alınan bu kredi borcu 30 Ocak 2016 tarihinde kapatılmıştır. (*Kredinin alındığı tarihteki kur 1 ABD Doları =2,70 TL'dir.*)

e) Şirketin ortağı tam mükellef Avni Bey'den 15 Eylül 2015 tarihinde alınan 200.000 TL borç, 31 Aralık 2015 tarihinde 8.000 TL faizi ile birlikte geri ödenmiştir.

f) Şirketin ortağı Hasan Bey'in aktifine kayıtlı bir işyerinin teminat gösterilmesi suretiyle Bay (Z) den 30 Eylül 2015 tarihinde 300.000 TL borç alınmış, alınan bu borç 31 Aralık 2015 tarihinde 13.000 TL faizi ile birlikte geri ödenmiştir.

İSTENİLENLER: Kurumlar vergisi mevzuatı uyarınca mükellef (XY) A.Ş.'nin 2015 hesap dönemi sonunda örtülü sermaye nedeniyle kanunen kabul edilmeyen gider sayılacak faiz gideri ve kur farkı tutarlarını hesaplayınız. (*Borç verenler nezdindeki düzeltme ve dağıtılmış kar payı hesaplamaları ile yapılan işlemlerin KDV boyutu ihmäl edilecektir.*) **(30 puan)**

SORU 3) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Zirai Kazanç" bölümünde yer alan "zirai kazanç", "zirai faaliyet", "zirai işletme", "çiftçi" ve "mahsulün" tariflerini ve "Zirai kazançta vergileme" esaslarını açıklayınız.

Not: Zirai kazançta vergileme esasları açıklanırken, işletme büyüklüğü ölçülerinin ayrıntıları ile zirai kazancın zirai işletme hesabı ve bilanço esaslarına göre tespitinin ayrıntıları açıklanmayacaktır. **(20 puan)**

SORU 4) Kurumlar vergisi mevzuatı uyarınca kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançlarına uygulanan istisnaya ilişkin hükümleri açıklayınız. **(20 puan)**

BAŞARILAR DİLERİZ.

CEVAPLAR

Cevap 1)

1) Mükellef Bay (A) 80.000 TL tutarındaki ticari kazancını GVK 85 inci maddesi uyarınca yıllık beyanname ile beyan etmesi ve GVK'nın Mük. 120 ve 121 inci madde hükümlerine göre, ödenen geçici vergi ve vergi tevkifatlarının yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmesi gereklidir.

2) Tam mükellef (M) A.Ş.'den elde edilen bu kar payı GVK 75/1 inci maddesi gereği menkul sermaye iradıdır. Kar payının yarısı olan ($30.000/2=$)15.000 TL GVK'nın 22/2 nci maddesi gereği istisnadır. Tevkifat yoluyla vergilendirilmiş 15.000 TL tutarındaki kalan yarısı, mükellefin diğer gelirleri ile birlikte GVK 86/1-c maddesindeki 29.000 TL tutarındaki beyan haddini aştiği takdirde yıllık beyannameye dahil edilmesi gereklidir. Mükellefin 80.000 TL'lik ticari kazancı olduğu için her halükarda beyan sınırı aşılmıştır. Dolayısıyla 15.000 TL tutarındaki menkul sermaye iradı beyannameye dahil edilecektir. Aynı 22/2 nci madde hükmü gereği, istisna edilen kar payı üzerinden 94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir.

3) (XY) Şirketinden elde edilen 15.000 TL tutarındaki bu kar payı GVK 75/1 inci maddesi gereği menkul sermaye iradı olup, üzerinden herhangi bir vergi kesintisi yapılmamıştır. Bahse konu kar payı, GVK 86/1-d maddesinde yer alan 1.500 TL tutarındaki beyan sınırını aşığı için beyannameye dahil edilecektir.

4) 2.000 TL tutarındaki bu alacak faizi GVK 75/6 nci maddesi gereği menkul sermaye iradıdır. Herhangi bir vergi kesintisine tabi tutulmaz. GVK 86/1-d maddesinde yer alan 1.500 TL tutarındaki beyan sınırını aşığı için beyannameye dahil edilecektir.

5) Katılım Bankasından elde edilen kar payları GVK 75/12 nci maddesinde menkul sermaye iradı olarak sayılmıştır. 12 nci maddede sayılan bu kar paylarının aynı Kanunun 67/4 üncü maddesi gereği %15 oranında gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gereklidir. Aynı Kanunun 67/7 nci madde gereği tevkifata tabi tutulan bu kar payları için gerçek kişilerce yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannamelere dahil edilmez.

6) Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen eurobondlar vergi uygulaması bakımından devlet tâhvili ve hazine bonosu gibi değerlendirilmektedir. Eurobond faiz gelirleri GVK'nın 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendi hükmüne göre menkul sermaye iradıdır.

GVK'nın Geçici 67/1 inci maddesinde, hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin alım satımı, itfaşı sırasında elde edilen getirileri ile bunların dönemsel getirilerinin tahsilinde GVK'nın Geçici 67 nci maddesi hükümlerinin uygulanmayacağı hükmü altına alınmıştır.

Yine GVK'nın Geçici 67/2 nci maddesinde, GVK'nın 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca tevkifat yapılacağı, ancak hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenlerin bu hükmün dışında olduğu açıklanmıştır.

Eurobond faiz gelirleri GVK 94/7-a maddesine göre %0 oranında tevkifata tabidir. Bu gelirler GVK'nın 85/1-c maddesi hükmü uyarınca 29.000 TL'lik beyan sınırını aşması halinde yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Mükellef Bay (A)'nın 80.000 TL'lik ticari kazancı tek başına bile bu beyan sınırını aşığı için, eurobondlardan elde edilen faiz tutarının yıllık beyanname ile beyan edilmesi gereklidir. Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında, yıllık beyanname ile beyan edilmesi gereken menkul sermaye iradı tutarı toplamı ($15.000+15.000+2.000+20.000=$) 52.000 TL olmaktadır.

7) Tam mükellef kurumlara ait olup Borsa İstanbul'da işlem görmeyen hisse senetlerinin banka ve aracı kurumlar vasıtasiyla elden çıkartılması halinde elde edilen kazanç hisse senetlerinin elde tutulma sürelerine bağlı kalmaksızın GVK'nın Geçici 67/1 nci maddesine göre işleme aracılık eden banka veya aracı kurumlar

tarafından tevkifata tabi tutulacaktır. Ancak 2012/3141 sayılı BKK ile değişik 2006/10731 sayılı BKK uyarınca 18.05.2012 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere tam ve dar mükellef gerçek kişiler için tevkifat oranı %0 olarak belirlenmiştir. GVK'nın geçici 67 nci maddesinin 7 nci fıkrası hükmü uyarınca ise tevkifata tabi tutulan bu kazançlar için beyanname verilmeyecek, diğer gelirler dolayısıyla verilen beyannamelere de dahil edilmeyecektir.

8) GVK'nın 70/5 inci maddesinde sayılan haklar arasında yer alan marka isimlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, aynı Kanunun Mükerrer 80/2 nci maddesi hükmü gereği değer artışı kazancı olarak vergilendirilmesi gereklidir. Ancak maddenin devamında 2015 yılı gelirlerine uygulanmak üzere 10.600 TL tutarın gelir vergisinden müstesna olduğu hükmü altına alınmıştır. Dolayısıyla marka satışından elde edilen (30.000-20.000=) 10.000 TL kazanç, 10.600 TL'lik istisna haddinin altında kaldığı için GVK'nın 86/1-a maddesi uyarınca beyan edilmeyecektir.

9) Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işler dolayısıyla sonradan elde ettikleri kazançlar GVK'nın 82/5 inci maddesi gereği arızı kazanç olarak beyan edilmesi gereklidir. Aynı maddede yer alan 23.000 TL tutarındaki istisnaya bu kazançlar dahil edilmemiştir.

10.500 TL'lik bu gelirin daha önce mükellef tarafından ilgili yıl gelir vergisi beyanında dikkate alınmış olabileceği varsayımla mükellefin 2015 yılı beyanına dahil edilmemesi gerekişi şeklinde cevap veren adayların cevapları da doğru kabul edilmiştir.

10) GVK'nın 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının 1inci bendinde, beyan edilen gelirin %15 ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50 si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primlerinin gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebileceği hükmü altına alınmıştır. Aynı benden parantez içi hükmünde, sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilerek, prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmesi gerekişi belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan yasal açıklamadan anlaşılacağı üzere, hayat sigorta priminin %50 si ile sağlık sigorta priminin tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir. İndirim konusu yapılacak hayat sigorta primi (8.000*%50=)4.000 TL, sağlık sigorta primi de 6.000 TL'dir.

Sigortalılık süresi 2016 yılının ilk altı ayını da kapsadığı için ödenen sigorta primlerinin yarısı 2015 yılı, diğer yarısı da 2016 yılı beyannamelerinde indirim konusu yapılabilecektir.

Sonuç olarak, 2015 yılı beyannamesinde indirim konusu yapılabilecek hayat sigorta primi (4.000*%50=) 2.000 TL, sağlık sigorta primi de (6.000*%50=) 3.000 TL, toplamda (2.000+3.000=)5.000 TL olmaktadır. Bu tutar (5.000 TL), mükellefin beyan edeceği gelirin %15'i olan (142.500*%15=) 21.375 TL'den ve yıllık asgari ücret tutarından (14.850) daha düşük olduğu için beyannamede indirim konusu yapılabilecektir.

Yapılan açıklamalar ışığında, Bay (A)'nın 2015 yılına ait yıllık gelir vergisi beyanı aşağıdaki gibi olmalıdır:

	TL
Ticari Kazanç	80.000
Menkul Sermaye İradı	52.000
Düzenlenen İratlar	10.500
Toplam Kar	142.500
Şahıs Sigorta Primi	(-5.000)
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	137.500
Hesaplanan Gelir Vergisi	40.215
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	(-4.500)
Geçici Vergiler	(-16.000)
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	19.715

Cevap 2)

Bir vergi güvenlik müessesesi olan örtülü sermaye, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12inci maddesinde düzenlenmiştir. Maddenin (1). fikrasında; Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmının, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacağı hükmü altına alınmıştır. İzleyen (2). fikrada; kurumun yapacağı borçlanma ile öz sermayesinin karşılaştırılması sırasında, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınacağı açıklanmıştır.

Maddenin uygulanmasında öz sermayenin, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesini ifade edeceği açıklanmıştır.

Yine maddenin (6). fikrasında;

"a) Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdî teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmaların,

b) Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmaların"

örtülü sermaye sayılmayacağı hükmü altına alınmıştır.

Yukarıda açıklanan yasal düzenlemeler ışığında, mükellef (XY) A.Ş.'nin 2015 hesap dönemi sonunda örtülü sermaye nedeniyle kanunen kabul edilmeyen gider sayılacak kur farkı ve faiz gideri tutarlarını aşağıdaki gibi hesaplayabiliriz:

* (XY) A.Ş.'nin ortağı tam mükellef Musa Bey'den aldığı 260.000 TL borcun örtülü sermaye hesaplamasında dikkate alınması gereklidir. Ancak, borcun 31 Mart 2015 tarihinde 12.000 TL faizi ile birlikte geri ödendiği husus göz önünde bulundurulmalı, borç ödendiği için bu tarihten sonra yapılacak hesaplamalarda dikkate alınmaması gerekmektedir.

* Yukarıda yer alan Kanun maddesinin (6). fikrasının "b" bendi hükmünden anlaşılabileceği üzere, kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz. Bu düzenlemeye göre, mükellef (XY) A.Ş.'nin iştiraki olan (Z) A.Ş.'nin Türkiye'de kurulu (A)

Bankasından alarak aynı şartlarla (XY) A.Ş.'ye devrettiği kredi tutarının örtülü sermaye hesabında dikkate alınmaması gereklidir.

* (XY) A.Ş.'nin ortağı dar mükellef (D) Kurumundan 10 Nisan 2015 tarihinde alınan 100.000 ABD Doları tutarındaki kredinin örtülü sermaye hesabında dikkate alınması gereklidir. Kredinin alındığı tarihteki "1 ABD Doları =2,65 TL" kuru dikkate alındığında, TL karşılığı ($100.000 * 2,65 =$) 265.000 TL'dir.

* Yukarıda yer alan yasal düzenlemelerden anlaşılacağı üzere, kurumun yapacağı borçlanma ile öz sermayesinin karşılaştırılması sırasında, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınır. Bu huküm gereği, (XY) A.Ş.'nin iştiraki durumunda bulunan (B) Bankasından 01 Temmuz 2015 tarihinde aldığı 100.000 ABD Doları tutarında kredinin %50 sinin örtülü sermaye hesabında dikkate alınması gereklidir. Bu tutar ($100.000 / 2 * 2,70 =$) 135.000 TL'dir.

* (XY) A.Ş.'nin ortağı tam mükellef Avni Bey'den 15 Eylül 2015 tarihinde aldığı 200.000 TL borç tutarının örtülü sermaye hesaplamasında dikkate alınması gereklidir.

* Yine yukarıda yer alan yasal düzenlemelerden anlaşılacağı üzere, kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdî teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar örtülü sermaye olarak dikkate alınmaz. Bu nedenle, (XY) A.Ş.'nin ortağı Hasan Bey'in aktifine kayıtlı bir işyerinin teminat gösterilmesi suretiyle Bay (Z) den alınan 300.000 TL tutarındaki borçlanma, örtülü sermayenin tespitinde dikkate alınmayacağındır.

Yukarıda yer alan açıklamalar işliğinde örtülü sermaye açısından dikkate alınacak tutarlar aşağıda tabloda topluca gösterilmiştir.

Ortak	Kredi ve Borcun Alınış Tarihi	Kredi ve Borcun Ödenme Tarihi	Kredi ve Borç Tutarı (TL)	Faiz Tutarı (TL)	Kur Farkı Tutarı (TL)
Şirket Ortağı Musa Bey	03.01.2015	31.03.2015	260.000	12.000	-
Dar Mükellef (D) Kurumu	10.04.2015	10.04.2016	265.000	($7.000 * 2,90 =$) 20.300	($100.000 * 0,25 =$) 25.000
(B) Bankası	01.07.2015	30.01.2016	135.000	($6.000 / 2 * 2,90 =$) 8.700	($100.000 / 2 * 0,20 =$) 10.000
Şirket Ortağı Avni Bey	15.09.2015	31.12.2015	200.000	8.000	-

(XY) A.Ş.'nin 2015 yılı dönem başı öz sermayesi 90.00 TL olduğu için ortaklardan alınan ($90.000 * 3 =$) 270.000 TL'yi aşan borç tutarı örtülü sermaye olarak değerlendirilecektir. Şirket ortağı Musa Bey'den alınan 260.000 TL borç 31 Mart 2015 tarihinde ödendiğinden ve borç tutarı şirketin dönem başı öz sermaye tutarının üç katı olan 270.000 TL'nin de altında kaldığından, 31 Mart 2015 tarihi itibarıyle örtülü sermaye oluşmamıştır. Dolayısıyla ortak Musa Beye ödenen 12.000 TL faiz gideri için de eleştiri konusu bir husus bulunmamaktadır.

Yukarıdaki yasal açıklamalardan anlaşılacağı üzere, kurumun ortaklarıyla yaptığı borçlanma işlemlerinde örtülü sermayeden bahsedilebilmesi için, alınan borç toplamının, borcun mevcut olduğu tarihlerde kurumun hesap dönemi başındaki öz sermayesinin üç katını aşması gereklidir. Bu durumda örtülü sermaye olarak hesaplanacak tutarlar yıl içinde dönemler itibarıyle farklılık gösterebilirler. Bu nedenle, borçlar

üzerinden ödenen faizlerin örtülü sermayeye isabet eden kısımlarının hesaplanması, yıl içinde değişen örtülü sermaye tutarlarının göz önünde bulundurulması gereklidir.

Yapılan açıklamalar dikkate alındığında, ortakların (XY) A.Ş.'ye vermiş oldukları borçlar nedeniyle dönemler itibarıyle değişen örtülü sermaye tutarları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Dönem	Gün	Dar Mükellef (D)'den Alınan Borç Tutarı (TL)	(B) Bankasından Alınan Borç Tutarı (TL)	Şirket Ortağı Avni Bey'den Alınan Borç Tutarı (TL)	Toplam Borç Tutarı (TL)	Örtülü Sermaye Tutarı (Toplam Borç Tutarı-270.000) (TL)
10.04.2015- 01.07.2015	80	265.000			265.000	0
01.07.2015- 15.09.2015	75	265.000	135.000		400.000	130.000
15.09.2015- 31.12.2015	105	265.000	135.000	200.000	600.000	330.000

Yıl içinde değişen örtülü sermaye tutarlarını yukarıda tespit ettikten sonra şimdi de her bir ortaşa isabet eden örtülü sermaye tutarını tespit etmemiz gereklidir. Bu hesaplamada kullanılacak yöntem 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "12.5 Örtülü sermayenin hesaplanması" bölümünde belirlenmiştir. Tebliğde, ortakların her birine isabet eden örtülü sermaye tutarının aşağıdaki formülle bulunması gerektiği ifade edilmiştir.

Her Bir Ortaşa Isabet Eden Örtülü Sermaye Tutarı	=	Ortağın Verdiği Borç Tutarı ÖS Hesabında Dikkate Alınacak Toplam Borç Tutarı	x	Örtülü Sermaye Tutarı
--	---	--	---	--------------------------

(XY) A.Ş.'nin ortaklarından aldığı borçlar nedeniyle ortakların her birine isabet eden örtülü sermaye tutarları yukarıda yer alan formül dikkate alınarak hesaplanması gereklidir. Bu hesaplama işlemi aşağıdaki tabloda yapılmıştır:

Dönem	Toplam Borç Bakiyesi (TL)	Örtülü Sermaye Olarak Kabul Edilen Tutar (TL)	Dar Mükellef (D)'den Alınan Borcun Örtülü Sermaye Sayılan Kısı (TL)	(B) Bankasından Alınan Borcun Örtülü Sermaye Sayılan Kısı (TL)	Şirket ortaşi Avni Bey'den Alınan Borcun Örtülü Sermaye Sayılan Kısı (TL)
01.07.2015- 15.09.2015	400.000	130.000	86.125	43.875	0
15.09.2015- 31.12.2015	600.000	330.000	145.750	74.250	110.000

Dönemler itibarıyla hesaplanan örtülü sermaye tutarlarına isabet eden faiz tutarlarının belirlenebilmesi için öncelikle ödenen faizlerin dönemler itibarıyla dağılımlarının tespit edilmesi gerekmektedir. Bu hesaplama aşağıdaki tabloda, her bir dönemin gün sayısı, faizin hesaplandığı toplam gün sayısına bölünerek yapılacaktır.

Dönem	Gün	Dar Mükellef (D)'ye Ödenen Faizin Hesaplandığı Toplam Gün	Dar Mükellef (D)'ye Ödenen Faizin Dağılımı (TL)	(B) Bankasına Ödenen Faizin Hesaplandığı Toplam Gün	(B) Bankasına Ödenen Faizin Dağılımı (TL)	Şirket Ortağı Avni Bey'e Ödenen Faizin Hesaplandığı Toplam Gün	Şirket Ortağı Avni Bey'e Ödenen Faizin Dağılımı(TL)
10.04.2015-01.07.2015	80	260	6.246	180	3.625	105	8.000
01.07.2015-15.09.2015	75		5.856				
15.09.2015-31.12.2015	105		8.198		5.075		
TOPLAM		20.300		8.700		8.000	

9

Yukarıdaki tablolarda yer alan bilgilerden hareketle, ortakların her birine isabet eden örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz tutarları aşağıdaki tabloda hesaplanmıştır. Dönem aralıkları dikkate alınarak yapılacak bu hesaplama, ortaklara isabet eden örtülü sermaye tutarının, ilgili ortaktan alınan ve örtülü sermaye hesaplamasında dikkate alınması gereken borç tutarına oranının, yukarıdaki tablodaki dönem aralıkları itibariyle ortaklara ödenen faizlerin çarpım işlemi yapılacaktır.

Dönem	Dar Mükellef (D)'ye Ödenen Faizin Örtülü Sermayeye İsabet Eden Kısı (TL)	(B) Bankasına Ödenen Faizin Örtülü Sermayeye İsabet Eden Kısı (TL)	Şirket Ortağı Avni Bey'e Ödenen Faizin Örtülü Sermayeye İsabet Eden Kısı (TL)
01.07.2015-15.09.2015	1.903 (86.125/265.000*5.856)	1.178 (43.875/135.000*3.625)	-
15.09.2015-31.12.2015	4.509 (145.750/265.000*8.198)	2.791 (74.250/135.000*5.075)	4.400 (110.000/200.000*8.000)
TOPLAM	6.412	3.969	4.400

Yukarıda yer alan tablodaki bilgilerden, mükellef (XY) A.Ş.'nin 2015 yılında örtülü sermaye üzerinden ödemis olduğu faizlerin toplam tutarının $(6.412+3.969+4.400)= 14.781 \text{ TL}$ olduğu anlaşılmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin (1)inci fıkrasının (b) bendi uyarınca, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmemektedir. Buna göre, mükellef (XY) A.Ş.'nin 2015 yılında örtülü sermaye üzerinden ödemmiş olduğu **14.781 TL** faiz gideri, dönem kurum kazancından indirimi mümkün olmayan kanunen kabul edilmeyen gider olmaktadır.

Aynı şekilde örtülü sermaye üzerinden ödenen kur farkları da kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmemektedir. Bu nedenle, dar mükellef (D) kurumu ile şirketin iştiraki (B) Bankasından alınan kredilerle ilgili hesaplanan kur farklarının örtülü sermayeye isabet eden kısmının hesaplanması gereklidir. 31 Aralık 2015 tarihi itibarıyle yapılan bu hesaplama işlemi aşağıda yer almaktadır:

* Dar mükellef (D) Kurumundan alınan kredi ile ilgili dönem sonu borç tutarı 265.000 TL, bu borcun örtülü sermayeye isabet eden kısmının da 145.750 TL olduğu dikkate alındığında, bu borçla ilgili 31 Aralık 2015 tarihi itibarıyle hesaplanan 25.000 TL kur farkının örtülü sermayeye isabet eden kısmı ($145.750/265.000 * 25.000 =$) **13.750 TL**,

*(B) Bankasından alınan kredi ile ilgili olarak örtülü sermaye hesabında dikkate alınması gereken dönem sonu borç tutarı 135.000 TL, bu borcun örtülü sermayeye isabet eden kısmının da 74.250 TL olduğu dikkate alındığında, bu borçla ilgili 31 Aralık 2015 tarihi itibarıyle hesaplanan 10.000 TL kur farkının örtülü sermayeye isabet eden kısmı ($74.250/135.000 * 10.000 =$) **5.500 TL** olmaktadır.

Buna göre, dönem sonunda örtülü sermayeye isabet eden ve dönem kurum kazancından indirimi mümkün olmayan kur farkı gideri toplamı ($13.750 + 5.500 =$) **19.250 TL**'dir.

10

Cevap 3)

Zirai kazanç, zirai faaliyet, zirai işletme, çiftçi ve mahsulün tarifleri 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 52 ncı maddesinde aşağıdaki gibi yapılmıştır:

“Zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır.

Zirai faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirmeye ve ıslah yollarıyla veya huk doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalını, avlanması, avcılarları ve yetiştircileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalananmasını ifade eder.

Bazı nebat ve hayvan nevilerinde istihsalın doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez.

Aşım yaptırmak maksadiyle erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetlerden sayılır.

Mahsullerin değerlendirilmeleri maksadiyle ve zirai istihsale müteferri olarak işlenmesi de zirai faaliyete girer. Ancak, bu ameliye, aynı teşebbüsün cüz'ünü teşkil eden bir işletmede vukua geliyorsa, bu ameliyenin zirai faaliyet sayılabilmesi için işletmenin sınıai bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmaması ve faaliyetini, cüz'ünü teşkil ettiği teşebbüsün mahsullerine hasretmesi şarttır.

Satışların dükkan ve mağaza açılarak yapılması halinde, mahsullerin dükkan ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet sahasında kalır. Çiftçiler tarafından doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin tedviri için açılan yazılıhaneler, faaliyetleri bu mevzu münhasır kalmak şartıyla dükkan ve mağaza sayılmaz.

Yukarıda yazılı faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmelere zirai işletme bu işletmeleri iştenen gerçek kişilere (Adı şirketler dahil), vergiye tabi olsun veya olmasınlar, çiftçi ve bu faaliyetler neticesinde istihsal olunan maddelere de mahsul denir.

Kollektif şirketlerle adı veya eshamlı komandit şirketler zirai faaliyetle iştirgal etseler dahi çiftçi sayılmazlar. Zirai faaliyetle iştirgal eden kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket kârından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir.

Bir çiftçiye veya ortaklığa ait olup aynı köy sınırları içinde veya birbirine bitişik arazi üzerinde bulunan yahut istihsal şartlarına göre birbirine bağlılık ve beraberlik arz eden işletmeler tek işletme sayılır.”

Zirai kazançta vergileme esasları ise bir sonraki 53 üncü maddede açıklanmıştır. Bu esaslar aşağıdaki gibidir:

“Çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, bu kanunun 94' üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılımak suretiyle vergilendirilir. 54' üncü maddede yazılı işletme büyülüğu ölçülerini aşan çiftçiler ile bir birçerdoğovere veya bu mahiyettedeki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre) tespit olunarak vergilendirilir. Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler bu kazançları için beyanname vermezler. Ancak, çiftçiye ait olmakla beraber ziraî işletmeye dahil edilmeyen birçerdoğovere veya bu mahiyettedeki bir motorlu araç veya on yaşına kadar ikiden fazla traktörün işletilmesinden elde edilen gelirler ticâri kazanç hükümlerine göre vergilendirilir.

Bu hükmün tatbikinde, aile reisi ile birlikte yaşayan eş ve velayet altındaki çocuklara ait işletmeler ile ortaklık halindeki işletmelerde, işletme büyülüğu toplu olarak nazara alınır. Ortaklıklarda, ortaklığın birden fazla işletmeye taalluk etmesi veya işletmelerin ayrı ayrı mahallerde bulunması durumu değiştirmez. 52' nci maddede yazılı tek işletmelerde işletme birden fazla ortaklıklara ait olsa bile bu ortaklıklara ait işletme büyülüğu toplanmak suretiyle nazara alınır. Birden fazla zirai işletmede ayrı ayrı şahıslarla ortaklıği bulunanların işletme büyülüğu ölçülerinin tespitinde ortaklık payları toplamı esas alınır.

54 üncü maddede yazılı ziraat gruplarının bir kaç tanesi içine giren zirai faaliyetlerin bir arada yapılması halinde, en fazla iki gruba ait işletme büyülüklükleri bu gruplar için tespit olunan hadlerin yarısını aşanlar gerçek usulde vergilendirilir.

Gerek şahsi işletmesi gerekse dahil bulunduğu ortaklıklar müstakilen işletme büyülüğu ölçüsünün altında kaldığı halde kendisine ait işletmenin ve ortaklıklardaki payların toplamı bu ölçüyü aşan çiftçiler gerçek usulde vergilendirilir. Payları toplamı ölçülerini aşmayan diğer ortaklar tevkifat yoluyla vergilendirilirler. Yarıcılık ortaklık sayılır.

Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler, yazılı olarak vergi dairesinden istemde bulunmaları halinde izleyen vergilendirme dönemi başından, işe yeni başlayanlar, işe başlama tarihinden itibaren gerçek usule geçebilirler. 54 üncü maddede yazılı ölçülerini aşanlar müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren gerçek usulde; gerçek usule tabi olanlardan bu ölçülerin altında kalanlar müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren hasılatları üzerinden tevkifat yapılım suretiyle vergilendirilirler.

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belge alma verme, saklama ve ibraz yükümlülüklerine uymayan çiftçiler, çeşitli kamu kurum ve kuruluşları tarafından verilen avans, kredi, sübvansiyon, prim gibi aynı ve nakdi destek unsurlarından yararlanamazlar. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usuller, ilgili kuruluşların görüşleri de alınarak Maliye Bakanlığı'ncı belirlenir.”

Cevap 4)

Kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançlarına uygulanan istisnaya ilişkin düzenlemelere Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi ile 1 Seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiştir. İstisnaya ilişkin temel hükümler Kanunun 5 inci maddesinde, ayrıntılı düzenlemeler ise Tebliğde yapılmıştır. Kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançlarına uygulanan istisnaya ilişkin Tebliğde yapılan bu düzenlemeler aşağıdaki gibidir:

“5.2. Yurt dışı iştirak kazançları istisnası

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançları, belli koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

İstisnadan yararlanabilmek için;

- 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.

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanılabilmesi için yukarıda yer alan şartların topluca yerine getirilmesi şarttır. İştirak oranı %10'dan fazla olsa dahi süre şartının gerçekleşmemesi halinde bütün şartlar gerçekleştirmekle birlikte vergi yükü şartının gerçekleşmediği durumlarda istisnadan yararlanılabilmesi mümkün değildir.

5.2.1. Yurt dışı iştirak kazancı istisnasından yararlanma şartları

5.2.1.1. 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 çerçevesinde kurum olarak nitelendirilmekle beraber anonim veya limited şirket niteliğinde olmayan kurumlardan elde edilecek iştirak kazançlarının bu istisnadan yararlanması mümkün olmayacağından.

5.2.1.2. İştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye'de bulunmaması

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanabilmek için iştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin her ikisinin de Türkiye'de olmaması gerekmektedir.

5.2.1.3. 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.

5.2.1.4. 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.

5.2.1.5. 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 taşımı

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 dağıtılabilecek kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

Dağıtılabilecek kurum kazancının tespitinde, dönem kârından ayrılan karşılıklar ile yedek akçeler, dağıtılabilecek kârin bir unsuru olarak kabul edilecektir. İlgili ülke mevzuatı uyarınca ayrılması zorunlu olan yedek akçeler de dağıtılabilecek 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, dağıtılabilecek kurum kazancına ilave edilmemesi gerekmektedir.

Yurt dışı iştirak kazançlarına ilişkin vergi yükünün hesabında, fiili yükün dikkate alınması gerekmektedir. Kâr dağıtıımı, 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.

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 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.

...

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

Ancak maddede, 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 verilenörnekte 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 hesaplamaya 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 (%20) veya daha yüksek oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması gerekmektedir.

5.2.1.6. 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 2006 yılı Şubat ayında kâr dağıtımları yapılması halinde, bu iştirak kazancı Türkiye'de 2006 yılı kurum kazancına dahil edilerek, bu hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilecek olup söz konusu kazancın beyanname verme süresinin sonuna kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması şartıyla istisnadan yararlanabilecektir.

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 sayılacagından, transfer tarihinde ortaya çıkan olumlu veya olumsuz kur farkları istisna tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

5.2.2. Yurt dışındaki inşaat işlerinin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda istisna uygulaması

Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili 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."