

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5/1-

Konu: Tam mükellef kurumun ortağı olduğu serbest bölge işleticisi firmadan elde ettiği
iştirak kazançlarının kurumlar vergisine tabi olup olmayacağı hk.

..... SAN. VE TİC. A. Ş.

.....
Kabataş-Beyoğlu/İSTANBUL

İlgi :27.03.2007 tarihli dilekçeniz.

İlgi'de kayıtlı dilekçenizde, Galata Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi olduğunuz, şirketinizin Tuzla Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün vergi kimlik numarasında kayıtlı ve tam mükellef statüsündeki Serbest Bölgesi Kurucu ve İşleticisi A.Ş.'nin ortağı olduğu, ortağı bulunduğunuz şirketin 2006 yılında elde ettiği karı dağıtmaya karar verdiği ve bu kar dağıtımından hissenize düşen payın 2007 yılı Mart ayında hesabınıza aktarıldığı belirtilerek, tam mükellef kurum olan şirketiniz açısından ortağı bulunduğunuz serbest bölgede faaliyet gösteren tam mükellef şirketten elde edeceğiniz kar payının iştirak kazancı hükümlerine göre vergilendirilip vergilendirilmeyeceği ile vergilendirilmesi durumunda hangi dönemde ve nasıl vergilendirileceği konularında görüşümüz sorulmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Tam ve dar mükellefiyet" başlıklı 3. maddesinde, (1) Tam mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler.

(2) Dar mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.

...

(5) Kanunî merkez: Vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir.

(6) İş merkezi: İş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir." hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, anılan Kanunun "İstisnalar" başlıklı 5. maddesinde; (1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

a) Kurumların;

1) Tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar (Fonların katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç),

2) Tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları." hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, aynı Kanunun "Vergi kesintisi" başlıklı 15. maddesinde, (1) Kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur

olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilânço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları aşağıdaki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben % 15 oranında kesinti yapmak zorundadırlar:

...

2) Vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulan kazançlar hariç olmak üzere % 15 oranında 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %15)vergi kesintisi yapılır.” hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde de ticaret şirketlerinin vergi sorumlusu sıfatıyla madde bentlerinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir ve kurumlar vergilerine mahsuben tevkifat yapmaları gerektiği hüküm altına alınmış olup, aynı maddenin 6. bendinde, “a) Dağıtılsın veya dağıtılmasın Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinin 4 numaralı bendinin;

...

b)(4842 sayılı Kanunun 12'nci maddesiyle değişen alt bent. Yürürlük; 24.04.2003) i) Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) [(2006/10731 sayılı BKK ile değişen alt bent. Yürürlük; 23.07.2006) (Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz) % 15)]

ii) Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) [(2006/10731 sayılı BKK ile değişen alt bent. Yürürlük; 23.07.2006) (Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere ve gelir vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz) % 15)]... vergi tevkifatı yapılır.” hükmü yer almaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasına açıklık getirmek üzere yayımlanan 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde konuyla ilgili olarak, “İştirak kazançları istisnası” başlıklı 5.1. bölümünde, “Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, iştirak kazançları istisnası düzenlenmiştir.

Buna göre kurumların;

1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar (Fonların katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç),

2) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu maddedeki düzenleme, yalnızca tam mükellefiyete tabi kurumların sermayelerine iştirak edilmesi suretiyle kurumlarca elde edilen kâr paylarını kapsamaktadır. Kâr payını alan kurumun tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisnanın uygulanmasında bir önemi bulunmamaktadır.

Dar mükellef bir kurumdan, bir başka ifadeyle kanuni ve iş merkezi Türkiye dışında bulunan bir kurumdan kâr payı alan kurumlar ise bu bent ile düzenlenen iştirak kazançları istisnasından yararlanamayacaktır.

Bu istisna ile mükerrer vergilemenin önlenmesi amaçlanmaktadır. İstisnaya konu kazanç, esas itibarıyla kazancın elde edildiği ilk kurumda kurumlar

vergisine tabi tutulduğundan, kazancın kâr dağıtımını yoluyla intikali sağlanan diğer kurumlarda da kurumlar vergisine tabi tutulmasının önüne geçilmek istenmiştir.

Tam mükellef bir kurumdan elde edilen iştirak kazancının, bu kurumda genel vergi rejimi uyarınca vergilenmiş veya kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlardan oluşması veya kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin kapsamı dışında bırakılmış veya düşük oranda vergi kesintisi yapılmış olması, istisna uygulamasına engel teşkil etmeyecektir.

Kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kâr payları da kazancın elde edildiği ilk kurumda vergilendirilmektedir. Bu şekilde kâr payı elde eden kurumlarda da mükerrer vergilemenin önüne geçmek için öteden beri uygulandığı üzere kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kâr payları Kanunda iştirak kazançları arasında sayılmıştır. Aksi uygulama, aynı kazanç üzerinden mükerrer vergi alınma olasılığı ortaya çıkartır ki bu istisnaya Kurumlar Vergisi Kanununun lafzında da yer verilmek suretiyle konuya açıklık kazandırılmış olmaktadır.

Aynı şekilde, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (3) numaralı bendinde, idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları menkul sermaye iradı sayılmıştır. Dolayısıyla, kurumların başka bir kuruma iştirak etmeleri nedeniyle bu kurumun yönetim kurulunda bulunan temsilcileri vasıtasıyla elde etmiş oldukları kâr payları da iştirak kazancı istisnasından yararlanabilecektir.

İştirak kazançları istisnası uygulaması açısından, kurumlar vergisi mükelleflerinin iştirak ettikleri tam mükellef kuruma hangi oranda iştirak ettiklerinin bir önemi bulunmamaktadır. İştirak oranına bakılmaksızın tam mükellef kurumlardan elde edilen kâr paylarının tamamı kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Ayrıca, kâr payını elde eden kurumun tam mükellef kuruma belli bir süre iştirak etme şartı da aranılmamaktadır.” açıklamalarına yer verilmiştir.

Öte yandan anılan tebliğin “Dağıtılan kâr paylarında vergi kesintisi” başlıklı 15.6. bölümünde ise,

“15.6.1. Genel açıklama

Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin ikinci fıkrasında, vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden yapılacak vergi kesintisi; 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrasında da Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere, dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kâr payları üzerinden yapılacak vergi kesintisi hükümleri düzenlenmiştir.

Öte yandan, 4842 sayılı Kanunun 12 nci maddesiyle değişik, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b-i) ve (b-ii) alt bentlerinde, tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan kâr paylarından; tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kâr paylarından vergi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, kurumlar tarafından elde edilen kâr paylarının vergi kesintisine tabi olup olmadığı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin ikinci fıkrası ve 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrasına göre belirlenecek olup

Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara,

Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç dar mükellef kurumlara,

Kurum statüsünde olup bu Kanunla veya özel kanunlarla kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere

dağıtılan, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan;

-Tam mükellef gerçek kişilere,

-Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara,

-Gelir vergisinden muaf olanlara,

-Dar mükellef gerçek kişilere,
-Gelir vergisinden muaf olan dar mükellef gerçek kişilere
dağıtılan kâr payları üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendine göre vergi kesintisi yapılacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin (d) bendi hükmü kapsamında vergiden istisna edilen kazançlar üzerinden, Tebliğin (15.3.9) bölümünde yer verilen açıklamalar çerçevesinde vergi kesintisi yapılacağından, kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayacaktır.

Bu hükümler uyarınca, kâr dağıtımına ilişkin olarak Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu uyarınca yapılacak vergi kesintisine ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

Kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi, kazancın istisna olup olmadığına bakılmaksızın, kârın dağıtılması aşamasında yapılacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30 uncu maddeleri uyarınca, tam mükellef kurumlar tarafından;

- Tam mükellef gerçek kişilere,
- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara,
- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olanlara,
- Dar mükellef gerçek kişilere,
- Dar mükellef kurumlara,
- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere

dağıtılan, anılan Kanunun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Buna göre, tam mükellef kurumlarca;

- Tam mükellef kurumlara,

-Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Bu şekilde kâr payı elde eden tam mükellef kurumun söz konusu kâr paylarını yukarıda sayılan gerçek veya tüzel kişilere dağıtması halinde ise dağıtılan kısım üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden yapılan vergi kesintisi de söz konusu kurumlar için nihai vergi olmaktadır.

Diğer yandan, tam mükellef kurumlarca kârın dağıtılmayıp şirket sermayesine eklenmesine karar verilmesi halinde, kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımını sayılmadığından, sermayeye ilave edilen bu tutar üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, tam mükellef kurum statüsündekiSerbest Bölgesi Kurucu ve İşleticisi A.Ş.'den elde ettiğiniz iştirak kazancı kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Ayrıca, serbest bölgedeki mükellef kurum tarafından dağıtılan iştirak kazancından, kurumunuzun tam mükellef kurum olması nedeniyle, Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesine göre vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Öte yandan, serbest bölgeden elde edilen iştirak kazancınızı;

- Tam mükellef gerçek kişilere,
- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara,
- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olanlara,
- Dar mükellef gerçek kişilere,
- Dar mükellef kurumlara,
- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere,

dağıtmanız halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b alt bendi veya Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesindeki hükümler doğrultusunda tevkifat yaparak muhtasar beyanname ile vergi dairesine beyan etmeniz gerekmektedir.

Diğer taraftan, dağıtılan iştirak kazancınızı elde edenler arasında;

- Tam mükellef kurum,

-Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurum,

olması halinde bunlara yapılan kâr payı ödemeleri üzerinden tevkifat yapılmayacağı da tabiidir.
Bilgi edinilmesini rica ederim.

Başkan a.
Grup Müdür V.