



100 soruda kurumlar vergisinden istisna kazançlar rehberi

Sunuş

2005 yılı başında, vergi kanunlarının yeniden yazılması çalışmaları kapsamında ele alınan ilk Kanun, Kurumlar Vergisi Kanunu'dur. Kanun'un yeniden yazılması çalışmaları, konuyla ilgili kamu görevlilerinin yanı sıra, üniversite ve özel sektör temsilcileri, sivil toplum örgütlerinin temsilcilerinden oluşan geniş ve yetkin bir kadro katılmıştır. Bu çalışmaların sonucunda ortaya çıkan yeni metin 2006 yılı başından itibaren geçerli olmak üzere 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Kurumlar vergisi uygulamacıları açısından en önemli bölümlerden biri de hiç şüphesiz istisna kazançlara ilişkin hükümlerin yer aldığı maddelerdir. Bazı istisnalar yeni kanunda aynen korunmuşken, bazı istisnaların şartlarında değişiklikler yapılmış, bir kısmı ise bu yeni kanun ile mevzuatımıza girmiştir.

Nisan ayı kurumlar vergisi beyannamelerinin verileceği ay olduğu için, bu kanun hükümlerinin açıklandığı dokümanlara her zamankinden daha fazla ihtiyaç duyuluyor.

İşte Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan istisna kazançların neler olduğu, bu istisnaların uygulanabilme şartlarının neler olduğu, uygulamacılar açısından nelere dikkat edilmesi gerektiği gibi konulara açıklık kazandırabilmek açısından "100 Soruda Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançlar Rehberi" isimli bu çalışma hazırlanmıştır.

Bu çalışmada sadece Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinde yer alan istisna kazançlara yer verilmiş olup, serbest bölgeler veya teknoloji geliştirme bölgelerinden sağlanan kazançlar gibi diğer kanunlarda yer alan istisnalara ilişkin herhangi bir açıklama yapılmamıştır.

Bu çalışmamızın konuyla ilgilenenlere yararlı olmasını dileriz.

Saygılarımızla,

Ernst & Young

Bu doküman genel bilgi vermek amacıyla 15.03.2008 tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan düzenlemeler dikkate alınarak hazırlanmıştır. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Ernst & Young'a sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce, konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınması tavsiye edilir.

I. İştirak kazancı istisnası

Konu ile ilgili düzenlemeler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde iştirak kazancı istisnası tanımlanmıştır. Bu bent uyarınca, kurumların, tam mükellef başka bir kuruma iştirak etmeleri ve bu kurumdan kar payı (iştirak kazancı) elde etmeleri durumunda, bu gelir kurumlar vergisinden istisna olarak kabul ediliyor.

Kanun'da tam mükellef statüsünde olan başka bir kurumun karına katılma imkanı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kar paylarının da kurumlar vergisinden istisna edileceği hükmü yer almaktadır.

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar ise 1 seri numaralı kurumlar vergisi genel tebliğinin "5.1. İştirak kazançları istisnası" bölümünde yer alıyor.

Sıkça sorulan sorular

1. İstisna olarak değerlendirilen kazanç nedir?

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, başka bir tam mükellef kurumun sermayesine iştirak edilebiliyor. İştirak edilen kurum tarafından kar dağıtımına karar verildiği durumda, tam mükellef ortağın payına düşen kar payı "Temettü Gelirleri" hesabına kaydediliyor. İşte bu gelir, Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerine göre istisna olarak değerlendirildiğinden, iştirak eden kurum tarafından elde edilen bu kar payları üzerinden kurumlar vergisi ödenmiyor.

2. Düzenleme kimleri ilgilendiriyor?

Bu madde uyarınca, tam mükellef bir kurumun sermayesine iştirak etmiş olan kurumlar vergisi mükelleflerinin, iştirak ettikleri bu kurumdan elde ettikleri temettü gelirleri istisna olarak değerlendirilebiliyor. Kar payını elde eden kurumun tam veya dar mükellef olmasının ise bir önemi bulunmuyor.

3. Kar payını alan kurum, bunun üzerinden stopaj ödüyor mu?

Tam mükellef kurumlar tarafından ortağı olan yine tam mükellef kurumlara kar dağıtıldığı durumda, stopaj yapılmıyor. Ama örneğin gerçek kişi ortaklara kar dağıtılması durumunda % 15 oranında stopaj yapıldıktan (vergi kesildikten) sonra kalan net tutar ortağa ödeniyor.

4. İştirak edilen kurumdan elde edilen temettü geliri neden istisna oluyor?

Bir kurum tarafından bütün vergiler ödendikten sonra kalan kar, dağıtımına konu edilebiliyor. Dağıtılan bu karın, temettüyü alan kurumda da vergiye tabi tutulması halinde, aynı kazanç üzerinden mükerrer olarak vergi ödenmiş olacaktır. Bu istisna Kazancın iki ayrı kurumda vergilendirilmesini önlemek, mükerrer vergilemeye yol açmamak amacıyla, düzenlenmiştir.

5. İştirak oranının bir önemi var mı?

İstisna uygulamasında kuruma iştirak oranının bir önemi bulunmuyor. İster % 1'in altında veya % 45, hatta % 99'un üzerinde olsun, kurum ortağın payına düşen temettü istisna olarak değerlendiriliyor.

6. İştiraki elde tutma süresi ile ilgili herhangi bir sınırlama var mı?

Bazı istisnaların uygulanabilmesi için iştirak paylarının en az belli bir süre elde tutulması zorunluluğu bulunmasına rağmen bu bent kapsamındaki istisnanın uygulanabilmesi için böyle bir süre sınırlaması yok. Yani bir gün önce bile iştirak edilmiş olan bir tam mükellef kurumun kar dağıtılması durumunda, kar payını alan kurum bu geliri beyannamesinde istisna kazanç olarak gösterebilecektir.

7. Kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kar payları da istisna mı?

Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kar payları da madde metnine dahil edildi. Ancak bu değişiklik eskiden, kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kar paylarının istisna kapsamında olmadığı anlamına gelmiyor.

8. Fonların katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar payları da istisna mı?

Kanun'da bu kar payları istisna olarak değerlendirilmiyor. Esasen iştirak kazançları için yapılan istisna uygulaması, vergilendirilmiş bir kazancın dağıtılması durumunda bu kazancın mükerrer olarak vergilendirilmesini önlemek amacıyla getirilmiş olan bir uygulama.

Yatırım fon ve ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisinden istisna olduğu için, yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar payları istisna kapsamında değerlendirilmiyor.

9. İştirak edilen kurum serbest bölgede ise ondan elde edilen kar payı da istisna olarak değerlendirilebilir mi?

Serbest bölgelerde gümrük ve kambiyo mevzuatı uygulanmamakla beraber, vergi mevzuatı açısından serbest bölgeler "Türkiye içinde" kabul ediliyor. Bu nedenle, serbest bölgede kurulu bir kurumdan elde edilen temettü gelirleri de istisna olarak değerlendiriliyor.

II. Yurtdışı iştirak kazancı istisnası

Konu ile ilgili düzenlemeler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendinde sayılan şartların sağlanması durumunda, sermayesine iştirak edilen yurtdışında kurulu şirketlerden elde edilen temettü gelirleri, ülkemizde kurumlar vergisinden istisna ediliyor.

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar ise 1 seri numaralı kurumlar vergisi genel tebliğinin "5.2. Yurtdışı iştirak kazançları istisnası" bölümünde yer alıyor.

Sıkça sorulan sorular

10. Hangi gelirler istisna olarak değerlendiriliyor?

Yurtdışında kurulu bir şirkete iştirak etmiş olan kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu iştiraklerinden elde ettikleri temettü gelirleri belli şartlarla kurumlar vergisinden istisna ediliyor.

11. Yurtdışındaki iştirakin hukuki yapısının istisna uygulamasında önemi var mı?

İstisna uygulaması için, yurtdışında iştirak edilen kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde olması gerekiyor.

12. Yurtdışı iştirak tabirinden ne anlaşılması gerekiyor?

İştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin her ikisinin de Türkiye'de olmaması gerekiyor. Bu merkezlerden herhangi birinin Türkiye'de olması halinde vergi mevzuatımıza göre bu kurum "tam mükellef" statüsünde sayılıyor.

13. Kanuni merkez ve iş merkezi neye göre belirleniyor?

Kanuni merkez, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi ise iş bakımında işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

14. İstisnadan yararlanabilmek için yurtdışı şirkete iştirak oranının bir önemi var mı?

İştirak oranının en az % 10 olması gerekiyor. Bu orandan daha az bir oranda iştirak edilmesi durumunda, elde edilen temettü geliri üzerinden Türkiye'de kurumlar vergisi ödenmesi gerekiyor.

15. En az iştirak oranının bir yıllık sürede devamlı olarak mı sağlanması gerekiyor?

En az % 10 oranındaki iştirakin, kazancın elde edildiği tarih itibarıyla bir yıl süreyle ve kesintisiz olarak tutulması gerekiyor. Buna göre, bir yıllık süre içerisinde herhangi bir tarihte % 10'un altına düşülmesi durumunda, 1 yıllık süre sağlanamamış olacak. Tekrar en az % 10 oranının sağlanması durumunda, 1 yıllık sürenin hesabına yeniden başlanması gerekiyor.

16. Yeni ortak olunan kurumdan elde edilen gelir istisna edilebilir mi?

Bu gelirin istisna edilebilmesi için gerekli şartlardan biri de, iştirak payının kesintisiz olarak en az 1 yıl süreyle elde tutulması zorunluluğudur.

17. Bedelsiz alınan hisse senetleri için, hisse senedini elde bulundurma süresi nasıl hesaplanıyor?

Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurtdışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle sahip olunan iştirak payları için elde bulundurma süresi, sahip olunan eski hisse senedinin iktisap tarihi esas alınarak belirleniyor.

Örneğin (A) A.Ş., yurtdışında anonim şirket niteliğinde bir kurumun % 20 oranındaki hissesini 10.03.2007 tarihinde satın almış olsun. İştirak edilen kurum tarafından 21.12.2007 tarihinde gerçekleştirilen sermaye artışı dolayısıyla % 50 oranında bedelsiz hisse verilmiştir. Bu şirket tarafından ayrıca 20.05.2008 tarihinde ortaklara kar payı (temettü) dağıtılmıştır.

Bedelsiz alınan hisse senetlerinin alış tarihi olarak da 10.03.2007 tarihi kabul edileceğinden, tüm hisseler için en az bir yıl elde tutma şartı sağlanmış oluyor. Böylelikle alınan kar payının tamamı (diğer şartları da sağlamak koşuluyla) Türkiye'deki kurum kazancının hesabında istisna olabilecektir.

18. Yabancı kurum kazancının ilgili ülkede vergiye tabi tutulup tutulmamasının istisna uygulaması açısından bir önemi var mı?

Alınan kar payının Türkiye'de vergiden istisna edilebilmesinin bir şartı da, ilgili ülkede bu kazancın en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşıyor olmasıdır. Buna göre, kazanç üzerinden hiç vergi ödenmeyen veya % 15'ten az oranda vergi ödenen ülkelerdeki iştiraklerden elde edilen temettü gelirlerinin, Türkiye'de istisna olarak değerlendirilmesi mümkün değil.

19. İlgili ülkedeki en az vergi oranı, iştirak edilen kurumun faaliyet konusuna göre değişiyor mu?

Evet değişiyor. Şirketin faaliyet konusunun;

- Finansal kiralama dahil finansman temini,
- Sigorta hizmetlerinin sunulması,
- Menkul kıymet yatırımı,

olması durumunda bu oran artıyor. İlgili ülkede iştirakin kazancı üzerinde, en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında (% 20) vergi yükü olması gerekiyor.

20. İlgili ülkedeki vergi yükü nasıl hesaplanıyor?

Kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülkede, ilgili dönemde tahakkuk eden kar payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de 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 edilmesi gerekiyor.

21. İştirakin istisna kazançları veya geçmiş yıl zararları varsa, bunların vergi yükü hesaplamasına etkileri nasıl dikkate alınıyor?

Yurt dışındaki iştirakin kazancının bir kısmının istisna kazançlardan oluşması durumunda, vergi yükünün tespitinde, kazançta istisna uygulandıktan sonra bulunan matrah üzerinden hesaplanan vergi dikkate alınıyor. 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 yapılıyor.

Örneğin yurtdışı iştirakin;

- | | |
|---|------|
| • Ticari faaliyetinden elde ettiği kazancının | 300 |
| • Bu kazanç içerisindeki istisna kazancın | 180 |
| • Vergi oranının | % 25 |

olduğu durumda, vergi yükü aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

- Vergiye tabi kurum kazancı (300 - 180)	120
- Hesaplanan vergi (120* % 25)	30
- Dağıtılabilir kazanç (300 - 30)	270
- Vergi yükü [30 / (270 + 30)]	% 10

Yukarıdaki örnekte istisna kazancın bulunmaması ve aynı tutarda (180) geçmiş yıl zararı olması durumunda vergi yükü aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

- Vergiye tabi kurum kazancı (300 - 180)	120
- Hesaplanan vergi (120* % 25)	30
- Dağıtılabilir kazanç (300 - 180 - 30)	90
- Vergi yükü [30 / (90 + 30)]	% 25

Geçmiş yıl zararı veya istisna kazancı olmadığı durumda ise söz konusu iştirakin vergi yükü şu şekilde hesaplanacaktır.

- Vergiye tabi kurum kazancı	300
- Hesaplanan vergi (300* % 25)	75
- Dağıtılabilir kazanç (300 - 75)	225
- Vergi yükü [75 / (225 + 75)]	% 25

22. İştirakin kendi mevzuatı uyarınca gider kabul edilmeyen ödemeleri ve karşılıklar ile yedek akçelerin vergi yükü hesaplamasına etkileri nasıl dikkate alınıyor?

İştirakin bulunduğu ülke mevzuatı uyarınca, vergiye tabi kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderlerin, fiilen yapılmış olup dağıtılması mümkün olmadığından dağıtılabilir kurum kazancının tespitinde bu turtalar dikkate alınmayacaktır. Buna karşılık, dönem karından ayrılan karşılıklar ile yedek akçelerin, dağıtılabilir kurum kazancının bir unsuru olarak dikkate alınması gerekiyor.

Örneğin yurtdışı iştirakin;

• Ticari faaliyetinden elde ettiği kazancının	500
• İndirimi kabul edilmeyen giderlerinin	300
• Vergi oranının	% 10

olduğu durumda, vergi yükü aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

- Vergiye tabi kurum kazancı (500 + 300)	800
- Hesaplanan vergi (800* % 10)	80
- Dağıtılabilir kazanç (500 - 80)	420
- Vergi yükü [80 / (420 + 80)]	16

İlgili ülkedeki vergi oranı % 10 olmakla beraber, hesaplanan vergi yükünün % 15'ten büyük olması dolayısıyla, bu kurumdan elde edilecek temettü geliri Türkiye'de istisna olarak değerlendirilebilecektir.

23. Kazancın Türkiye'ye transferi şart mı, bunun bir süresi var mı?

Yurtdışı iştiraktan elde edilen temettü gelirinin, kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şarttır. Örneğin iştirak edilen yabancı kurum tarafından 2008 yılının Mart ayında kar dağıtımı yapılması durumunda, kar payını elde eden kurumun hesap döneminin takvim yılı olduğu varsayımıyla, 25 Nisan 2009 tarihine kadar bu kazancın Türkiye'ye transfer edilmesi gerekiyor.

24. Geçici vergiler açısından transfer tarihi nasıl dikkate alınıyor?

İştirak kazançlarının ilgili geçici vergi dönemine ait beyannamenin verileceği tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi halinde, bu geçici vergi döneminden itibaren istisnadan yararlanılabiliyor.

Örneğin 2008 yılının Mart ayında kar dağıtımının yapılması durumunda, bu kar payının 14 Mayıs 2008 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla, 2008 yılının 1. geçici vergi beyannamesi dahil olmak üzere 2, 3 ve 4. geçici vergi beyannameleri ile kurumlar vergisi beyannamesinde söz konusu istisnadan yararlanılabilecektir.

25. Türkiye'deki kurum tarafından taahhüt edilen iştirak payı ödenmeden temettü geliri elde edilmesi durumunda istisna uygulanabilir mi?

Türkiye'deki kurumun bilançosunda "İştirakler" olarak yer alması yeterli. Bilançoda "İştirakler" hesabının yanında "İştiraklere Sermaye Taahhüdü" hesabında da bakiye bulunmasının, yani sermaye taahhüdünün bir kısmının yerine getirilmemiş olmasının bir önemi bulunmuyor. Bu iştiraktan elde edilen temettü geliri diğer şartların gerçekleşmesi durumunda istisna olarak değerlendirilebilir.

26. İlgili ülkenin mevzuatı gereği, inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetleri bir şirket kurmak suretiyle gerçekleştirmek zorunda olan mükelleflerin, bu şirketten elde ettiği temettü gelirleri de aynı şartlara mı tabi?

Bazı ülkelerin mevzuatında, yabancı yatırımcılar tarafından yapılacak inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin muhakkak surette o ülkede kurulu bir şirket aracılığıyla yapılmasını emreden hükümler olabiliyor. Bu ülkeler tarafından inşaat şirketlerine getirilen bu tür zorunluluklar dolayısıyla, Kanun'a, bu işlerin yurtdışında şirket kurulmak suretiyle yapılmasıyla ilgili özel bir düzenleme konulmuştur.

Buna göre, yurtdışındaki bu tür işleri yapabilmek için o ülke mevzuatına göre şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, yurtdışındaki bu iştiraktan elde edilen temettü gelirleri, yurtdışındaki iştiraklerden elde edilen temettü gelirlerinin istisna olabilmesi için geçerli olan şartlara bakılmaksızın, Türkiye'de istisna olarak değerlendirilebilir.

Ancak bu kazancın istisna olarak değerlendirilebilmesi için kurulan şirketin ana sözleşmesinde, inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılması için kurulduğunun belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şarttır.

27. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın (ÇVÖ) istisna uygulamasına bir etkisi olabilir mi?

Yurtdışı iştirakin mukim olduğu ülke ile Türkiye arasında ÇVÖ anlaşması varsa ve bu anlaşmadaki şartlar iştirak kazancını elde eden kurum açısından daha uygun ise, iştirak kazancı ÇVÖ anlaşmasındaki şartlar dahilinde kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir.

III. Yurtdışı iştirak hisselerinin satış kazancı istisnası

Konu ile ilgili düzenlemeler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendi ile yurtdışı holding yapılanması kapsamında, sermayesine iştirak edilen yurtdışı şirketlerin iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların belli şartların gerçekleşmesi halinde kurumlar vergisinden istisna edilmesi sağlanıyor.

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar ise 1 seri numaralı kurumlar vergisi genel tebliğinin "5.3. Tam mükellef anonim şirketlerin yurt dışı iştirak hisselerini elden çıkarmalarına ilişkin istisna" bölümünde yer alıyor.

Sıkça sorulan sorular

28. Hangi gelirler istisna olarak değerlendiriliyor?

Ana faaliyet konusu yabancı ülkelerdeki şirketlere iştirak etmek olan anonim şirketlerin (uluslararası holding yapılanması), sermayesine iştirak ettikleri yurtdışı kurumların hisse senetlerinin satışından sağladıkları kazançların belli şartlarla kurumlar vergisinden istisna olarak değerlendirilmesi sağlanıyor.

29. Yurtdışındaki şirketlere iştirak eden kurumlar, kaynaklarının ne kadarını bu iştiraklere ayırmalı?

Tam mükellefiyete tabi bir anonim şirket tarafından, kazancın elde edildiği tarih itibarıyla, aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası ile yurtdışındaki şirketlere iştirak edilmiş olması gerekiyor.

30. Nakit ve benzeri varlıklar kavramından ne anlaşılması gerekiyor?

Nakit ve benzeri varlıklar denince, şirketin kasasında veya bankada bulunan nakit varlıklar, şirket tarafından alınan çekler, altın, Devlet tahvili, Hazine bonusu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İMKB'de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonoların anlaşılması gerekiyor.

31. Yurtdışındaki iştirakin hukuki yapısı ne olmalıdır?

Yurtdışında iştirak edilen şirketlerin anonim veya limited şirket niteliğinde olması gerekiyor.

32. Yurtdışındaki şirketlere iştirak oranı olarak, bir alt sınır söz konusu mu?

Yurtdışındaki şirketlerin her birine en az sermayelerinin % 10'u oranında iştirak edilmiş olması gerekiyor.

33. Yeni ortak olunan kurumların hisselerinin satış kazancı istisna edilebilir mi?

Bu gelirin istisna edilebilmesi için, satışa konu iştirak hisselerinin elden çıkarma tarihi itibarıyla en az 2 tam yıl (730 gün) süreyle aktifte tutulmuş olması gerekiyor. Bu süreden daha kısa süre elde tutulan yurtdışı iştirak hisselerinin satışından elde edilen gelir üzerinden vergi ödenmek zorunda.

34. % 75 ve % 10 oranları ile en az 2 yıl süre ile elde tutma şartları nasıl uygulanıyor?

Türkiye'de tam mükellef olan (A) A.Ş.'nin aktifinde yer alan kıymetler aşağıda yer almaktadır. Şirket, anonim şirket niteliğinde olan ve yurtdışında faaliyette bulunan aşağıdaki iştiraklere sahiptir. 15.05.2008 tarihi itibarıyla söz konusu iştiraklerin satılması planlanmaktadır. Bu satışın gerçekleştirilmesi halinde hangi iştirak hissesinin satışından sağlanan kazanç istisna olacaktır?

	Tutar (YTL)	Alım Tarihi	İştirak Oranı
Nakit varlıklar	200.000		
Demirbaşlar	80.000		
Yurtdışı İştirak (B)	50.000	12.09.2007	% 20
Yurtdışı İştirak (C)	370.000	12.03.2006	% 30
Yurtdışı İştirak (D)	260.000	12.03.2006	% 20
Yurtdışı İştirak (E)	40.000	24.02.2006	% 5
Aktif Toplamı	1.000.000		

• Nakit varlıklar dışındaki aktif toplamı (1.000.000 - 200.000)	800.000
• En az 1 yıldır elde tutulan ve sermayesine % 10'dan fazla iştirak edilmiş olan yurtdışı iştirakler (İştirak C, D)	630.000
• Bu iştiraklerin nakit varlıklar dışındaki aktif toplamına oranı (630.000 / 800.000* 100)	% 78,75

(A) A.Ş. aktifinde yer alan yurtdışı iştirak hisselerinin satışının planlandığı 15.05.2008 tarihi itibarıyla, aralıksız en az 1 yıl süreyle, nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının % 78,75'i ile yurtdışında kurulu anonim şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin en az % 10'una iştirak etmiş olmakla % 10 ve % 75'lik şartları sağlamış olmaktadır.

Bu durumda 15.05.2008 tarihinde söz konusu iştirak hisselerinin tamamının satılması durumunda;

- Yurtdışı İştirak (B) iki yıldan daha az bir süredir elde tutulduğundan satılması durumunda sağlanan kazanç istisnadan yararlanamayacaktır.
- İki yıldan daha fazla süreyle elde tutulan İştirak (C) ve (D)'nin satışından sağlanan kazançlar kurumlar vergisinden istisna olarak değerlendirilebilecektir.
- (A) A.Ş.'nin Yurtdışı İştirak (E)'nin sermayesine iştirak oranı % 10'un altında olmasına rağmen, her birinin sermayesine en az % 10 oranında ortak olduğu (C) ve (D)'deki iştirak tutarının, nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının % 75'inden fazla olması dolayısıyla, İştirak (E)'nin satış kazancı da istisnadan yararlanabilecektir.

35. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın (ÇVÖ) istisna uygulamasına bir etkisi olabilir mi?

Yurtdışında iştirak edilmiş olan şirketlerin mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında ÇVÖ anlaşması varsa ve bu anlaşmadaki şartlar, iştirak hissesi satış kazancı elde eden kurum açısından daha uygun ise, kazanç ÇVÖ anlaşmasındaki şartlar dahilinde kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir.

IV. Emisyon primi istisnası

Konu ile ilgili düzenlemeler

Emisyon primleri istisnası Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddenin 1. fıkrasının (ç) bendinde yer alıyor. Madde uyarınca anonim şirketlerin, gerek kuruluşlarında gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların, itibari değer üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde oluşan kazançlar kurumlar vergisinden istisna olarak değerlendiriliyor.

Konuya ilişkin açıklamalar ise 1 seri numaralı kurumlar vergisi genel tebliğinin "5.4. Emisyon primi kazancı istisnası" bölümünde yer alıyor.

Sıkça sorulan sorular

36. Emisyon primi nedir?

Anonim şirketler kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payları, itibari değer üzerinde bir bedelle elden çıkarabiliyorlar. İşte emisyon primi payların itibari değeri ile elden çıkarma bedeli arasındaki fark olarak karşımıza çıkıyor.

37. Emisyon priminin tamamı istisna mı?

Emisyon primlerinin tamamı, herhangi bir koşula bağlı olmaksızın kurumlar vergisinden istisnadır.

V. Portföy işletmeciliği kazancı istisnası

Konu ile ilgili düzenlemeler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (d) bendinde, portföy işletmeciliği kazancı istisnası tanımlanmıştır. Bu bent uyarınca yatırım fon ve ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisinden istisna olarak değerlendiriliyor.

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar ise 1 seri numaralı kurumlar vergisi genel tebliğinin "5.5. Türkiye'de kurulu fonlar ile yatırım ortaklıklarının kazançlarına ilişkin istisna" bölümünde yer alıyor.

Sıkça sorulan sorular

38. Hangi gelirler istisna olarak değerlendiriliyor?

Yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden sağladıkları kazançlar, bu hüküm uyarınca kurumlar vergisinden istisna ediliyor.

39. Hangi fon ve ortaklıkların kazançları kurumlar vergisinden istisna?

- Menkul kıymetler yatırım fonu ve ortaklıkları ile
- Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının,
portföy işletmeciliğinden doğan kazançları kurumlar vergisinden istisnadır. Ayrıca Kanun'da;
- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıkları,
- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıkları,
- Emeklilik yatırım fonları,
- Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançlarının da kurumlar vergisinden istisna olduğu hükmü yer alıyor.

40. Döviz yatırım fonlarının kazançları da istisnadan yararlanabiliyor mu?

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda döviz yatırım fonlarının portföy işletmeciliği kazançlarının istisnadan yararlanamayacağına dair bir sınırlama yok. Dolayısıyla portföylerinde döviz veya dövize endeksli menkul kıymet bulunan yatırım fon ve ortaklıklarının kazançları da kurumlar vergisinden istisna olarak değerlendiriliyor.

41. Portföyü altın ve kıymetli madenlerden oluşan yatırım fon ve ortaklıkları da istisnadan yararlanabiliyor mu?

Bu fon ve ortaklıklarının kazançlarının istisnadan yararlanabilmesi için, portföylerinin Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlerden oluşması gerekiyor. Söz konusu yatırım fon ve ortaklıklarının portföy kazançlarına kurumlar vergisi istisnası ancak bu şartla uygulanabiliyor.

42. Altın veya kıymetli maden fon veya ortaklığı kabul edilebilmek için portföyün ne kadarının bu kıymetlerden oluşması gerekiyor?

Fon portföyünün en az %51'ini devamlı olarak;
- Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ile altına dayalı sermaye piyasası araçlarına yatırmış fon ve ortaklıklar "Altın fonu veya ortaklığı",
- Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve diğer kıymetli madenler ile bu madenlere dayalı sermaye piyasası araçlarına yatırmış fon ve ortaklıklar ise "Kıymetli madenler fonu veya ortaklığı" olarak kabul ediliyor.

43. Dar mükellef statüsündeki yatırım fonları açısından bu istisna hükmü ne anlama geliyor?

01.01.2006 öncesinde Türkiye'de münhasıran portföy işletmeciliği faaliyetinde bulunan dar mükellefiyete tabi yatırım fonları, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu uygulaması açısından SPK'ya göre kurulan yatırım fonu kabul ediliyordu. Bu uygulamaya 1 Ocak 2006'dan itibaren son verildi.

Ancak, 31.12.2005 tarihine kadar SPK'ya göre kurulan yatırım fonu addolunan dar mükellef yatırım fonlarının vergilendirme açısından bu statüleri;

- 31.12.2005 tarihinde portföylerinde bulunan hisse senetleri için bu senetlerin ilk defa elden çıkarıldığı tarihe kadar,

- Bu tarihten önce ihraç edilen menkul kıymetlerle (hisse senedi hariç) sınırlı olmak üzere bunların tamamen itfa edilip dolaşımdan kalktığı tarihe kadar, devam edebilecek.

Dolayısıyla, dar mükellefiyete tabi yatırım fonlarının 31.12.2005 tarihi itibarıyla portföylerinde bulunan hisse senetleri ile bu tarihten önce ihraç edilmiş olan diğer menkul kıymetlere ilişkin portföy işletmeciliği kazançları kurumlar vergisinden istisna olmaya devam edecek. Bu kurumlar portföylerindeki hisse senedi ağırlığına göre öteden beri olduğu gibi Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine göre % 0 veya % 10 oranında stopaj ödeyecekler.

VI. Taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası

Konu ile ilgili düzenlemeler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendinde sayılan şartlarla, kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar (gayrimenkul) veya iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançların % 75'lik kısmı üzerinden kurumlar vergisi ödenmiyor.

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar ise 1 seri numaralı kurumlar vergisi genel tebliğinin "5.6. Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnası" bölümünde yer alıyor.

Sıkça sorulan sorular

44. Bu istisnanın amacı nedir?

Aktifte uzun süre ve atıl olarak duran, ekonomiye herhangi bir katkısı olmayan kıymetlerin satılarak, şirketin mali bünyesinin güçlendirilmesidir.

45. İstisnadan kimler yararlanabiliyor?

Söz konusu istisna hükmünden, dar mükellef kurumlar da dahil olmak üzere, tüm kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilecektir.

46. Bu hüküm uyarınca hangi kazançlar kurumlar vergisinden istisna ediliyor?

Kurumların aktifinde yer alan iştirak hisseleri ile taşınmazların (gayrimenkul) satışından sağlanan kazançların % 75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna olarak değerlendiriliyor.

47. Yeni alınmış olan iştirak hisseleri ve gayrimenkullerin satılması durumunda da bu istisnadan yararlanılabiliyor mu?

İstisnanın şartlarından biri de, bu kıymetlerin en az 2 yıl (730 gün) süreyle aktifte yer alması zorunluluğudur. Aktife kayıtlı olan gayrimenkul veya iştirak hisselerinin bu süre geçmeden satılması halinde elde edilen kazanç istisnadan yararlanamayacağı için, tamamı üzerinden kurumlar vergisi ödenmesi gerekiyor.

48. Kazancın tamamı istisna mı?

Kanun'da kazancın sadece % 75'lik kısmı istisna olduğu belirtiliyor. Örneğin bir taşınmazın satışından elde edilen kazancın 1.000.000 YTL olması durumunda, bu kazancın $(1.000.000 * \% 75 =)$ 750.000 YTL'sinin istisna olarak dikkate alınması gerekiyor.

Böylelikle kazancın % 25'lik kısmının vergilendirilmesi sonucu ortaya çıkıyor. Kurumlar vergisi oranı % 20 olduğuna göre toplam satış kazancı üzerindeki kurumlar vergisi yükü $(25 * \% 20 =)$ % 5 oluyor.

49. İştirak hisselerinden ne anlaşılması gerekiyor?

İştirak hissesi deyince ilk akla gelen anonim şirketlerin hisse senetleridir. Bunun yanında; limited şirketlere ait iştirak payları, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları, iş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları ve kooperatif ortaklık payları da bu madde kapsamında iştirak hissesi olarak kabul ediliyor.

50. Bu istisna uygulamasında, yatırım ortaklığı hisse senetleri ile yatırım fonu katılma belgeleri de iştirak hissesi kabul ediliyor mu?

Sermaye Piyasası Kanunu'na göre, yatırım ortaklıklarının anonim şirket şeklinde kurulmaları gerekiyor. Bu yüzden yatırım ortaklıklarının hisse senetleri de bu istisna uygulamasında iştirak hissesi olarak kabul ediliyor.

SPK'nın düzenleme ve denetimine tabi olan yatırım fonlarının katılma belgeleri ise iştirak hissesi olarak kabul edilmiyor.

51. Rüçhan hakkı kupon satış kazancı nedir?

Şirketler sermaye artışı yaptıklarında, eski ortakların, artırılan payları öncelikli olarak alma hakları vardır. Eski ortakların bu haklarını kullanmayarak yeni artırılan payları itibari değerinin üzerinde bir bedelle satmaları durumunda, elde edilen kazançta rüçhan hakkı kupon satış kazancı deniyor.

52. Kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışından elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilir mi?

Kanun maddesinde kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışından sağlanan kazançların da diğer şartların sağlanması durumunda istisnadan yararlanabileceği belirtiliyor.

53. Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle edinilen hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak hangi tarih dikkate alınmalı?

Kurumların mevcut hisse senetleri dolayısıyla ellerinde bulunan rüçhan hakkı kuponları karşılığında itibari değeriyle yeni hisse senedi iktisap etmeleri halinde, yeni iktisap edilen söz konusu hisse senetleri açısından iktisap tarihi olarak, eski hisse senetleri ya da iştirak hissesinin iktisap tarihi esas alınıyor.

Aynı durum, iştirak edilen kurumun nedeni ne olursa olsun yapmış olduğu sermaye artışı dolayısıyla bedelsiz olarak iktisap edilen hisse senetleri açısından da geçerli.

Bunun dışında, rüçhan hakkı dolayısıyla itibari değerinden farklı bir değerle hisse senedi iktisap edilmesi durumunda; bu hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, eski hisse senetleriyle ilişkilendirilmeksizin, fiilen kurumun aktifine girdikleri tarih esas alınıyor.

54. Devir veya bölünme dolayısıyla devralınan taşınmaz ve iştirak hisselerinin iktisap tarihi olarak hangi tarih dikkate alınmalı?

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20. maddeleri kapsamında gerçekleştirilen devir, tam ve kısmi bölünme hallerinde, devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının iktisap tarihi olarak, devir alınan veya bölünen kurumdaki iktisap tarihi esas alınıyor.

55. Madde kapsamında taşınmaz (gayrimenkul) olarak değerlendirilen kıymetler nelerdir?

Bunun anlaşılabilmesi için Türk Medeni Kanunu'na bakılması gerekiyor. Medeni Kanun uyarınca "Taşınmaz" olarak tanımlanan mallar, esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır.

Bunlar Kanun'un 704. maddesinde, arazi, tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olarak sayılıyor.

56. Tapuya tescil edilmemiş taşınmazların satış kazancı da istisnadan yararlanabilir mi?

Elden çıkarılacak taşınmazlardan doğacak kazancın bu istisnaya konu edilebilmesi için, taşınmazın Türk Medeni Kanunu'nun 705. maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olması gerekiyor. Bu nedenle satışı yapan kurum adına tapuya tescilli yapılmamış bir binanın satışından doğan kazanç bu istisnadan yararlanamıyor.

57. Bu istisna uygulaması açısından, satışı yapan kurumun ticari faaliyet konusunun bir önemi var mı?

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların, bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından sağladıkları kazançlara istisna uygulanamıyor. Buna göre, gayrimenkul ticareti veya kiralaması işiyle uğraşan kurumlar, bu faaliyetleri kapsamında aldıkları taşınmazları sattıkları durumda, diğer şartlar yerine getirilmiş olsa dahi istisnadan yararlanamayacaklar.

Aynı şekilde menkul kıymet ticareti ile uğraşan bir kurumun iştirak amacı olmadan, ticari amaçla almış olduğu hisse senetlerini satması durumunda bu istisnadan yararlanması mümkün bulunmuyor.

58. Bu mükelleflerin hiçbir durumda söz konusu istisnadan yararlanma imkanları yok mu?

Taşınmaz ticareti ve kiralamasıyla uğraşan kurumların "faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri" taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamındadır.

Menkul kıymet ticareti ile uğraşan mükelleflerin ise doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği ortaklık payları istisna uygulamasına konu olabiliyor.

59. Grup içi satışlar da istisnadan yararlanabilir mi?

1 seri numaralı kurumlar vergisi genel tebliğinde, grup şirketlerinin her birinin ayrı tüzel kişilikleri bulunduğundan, her bir şirketin söz konusu istisnadan yararlanabilmesinin mümkün olduğu belirtiliyor. Ancak, satış işleminin istisnadan amacına aykırı olarak işletmeye nakit girişi olmaksızın gerçekleştirilmesi halinde, istisna uygulanmayacağına da tebliğde yer verilmiş durumda.

60. Taşınmaz veya iştirak hisselerinin bedelsiz olarak devir ve temlik ile takası halinde istisnadan yararlanılabilir mi?

Bu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik ile takası, istisna kapsamına girmiyor.

61. Borçlar karşılığında devredilmesi veya kamulaştırma halinde istisnadan yararlanılabilir mi?

Bu kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında nizaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri, kurumların finansman olanaklarını artıracığından istisna uygulaması kapsamında bulunuyor.

62. Satış kazancının sermayeye ilavesi şart mı?

Yeni Kanun'da satış kazancının sermayeye ilave şartı kaldırıldı. Ancak mükellefler isterlerse bu kazancı sermayeye ilave edebiliyor.

63. Satış kazancı nasıl muhasebeleştirilecek?

Satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının, yani kazancın % 75'inin, pasifte özel bir fon hesabına kaydedilmesi ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar bu hesapta tutulması gerekiyor. Kalan kısmın ise (% 25) satışın gerçekleştirildiği yıl "sabit kıymet satış kan" olarak gelir hesaplarına intikal ettirilmesi gerekiyor.

64. Fon bilançoda en az kaç yıl durmalı?

Satış kazancının fon olarak kayıtlara alınan kısmı, beş yıl içerisinde sermayeye ilave dışında işletmeden çekilir veya başka bir hesaba nakledilirse, zamanında uygulanan istisna dolayısıyla ödenmemiş olan vergiler ziyaa uğramış sayılır.

Buna göre söz konusu fon istendiği zaman sermayeye ilave edilebilmekle birlikte, işletmeden çekilmesi veya başka bir hesaba nakledilebilmesi için en az 5 yıl beklenmesi gerekiyor.

65. Tasfiye, devir ve bölünme durumunda da bu süreler geçerli mi?

5 yıllık süre içerisinde işletmenin tasfiyesi durumunda istisna dolayısıyla ödenmemiş olan vergilerin gecikme faizi ve vergi ziyai cezası ile birlikte ödenmesi gerekiyor.

Bu uygulama Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında gerçekleştirilen devir ve bölünmeler için geçerli değil. Devir veya tam bölünme suretiyle infisah eden kurumlar ile kısmi bölünme dolayısıyla bir kısım varlıklarını başka bir kuruma devreden kurumlarda uygulanmış olan istisna için herhangi bir işlem yapılmasına gerek yok. Bir başka ifade ile devir veya bölünme nedeniyle başka bir hesaba aktarılan bu tutarlar dolayısıyla vergi ziyaından bahsedilemeyecek.

66. Satış kazancı ortaklara dağıtılabılır mı?

Satış kazancının fona kaydedilen % 75'lik kısmı, 5 yıl süre ile pasifte bekletildikten sonra ancak kar dağıtımına konu edilebilir. Bu süre geçmeden dağıtılması durumunda ise yukarıda da belirtildiği gibi istisna uygulaması dolayısıyla ödenmemiş olan vergilerin ziyaa uğradığı kabul ediliyor. Gelir kayıtlarına alınan % 25'lik kısmın ise genel kurallar çerçevesinde dağıtımına konu edilmesinde bir sakınca bulunmuyor.

67. Bu istisnanın kurumlar vergisi beyannamesinde gösteriminin özellik arzeden bir durumu var mı?

Kanun maddesi uyarınca istisna olma şartlarını taşıyan bir satış işleminde satış karının % 75'lik kısmının bilançonun pasifinde özel bir fon hesabına kaydedilmesi ve kalan % 25'lik kısmın ise gelir hesaplarına intikal ettirilmesi gerekiyor. Buna göre ticari bilanço karı içerisinde varsa eğer satış karının sadece % 25'lik kısmı yer alacaktır. % 75'lik kazanç tutarı ise fon hesabına kaydedildiğinden ticari bilanço karı içerisinde yer almıyor.

Bu nedenle söz konusu satış kazancının fona kaydedilen % 75'lik kısmının, beyanname üzerinde öncelikle dönem kazancına eklenmesi, daha sonra aynı tutarın istisna kazanç olarak gösterilmesi gerekiyor.

Örnek:

Ticari mal alım satımı işi ile iştigal eden (A) A.Ş. bu faaliyetinden 2008 yılında 3.000.000 YTL kar elde etmiştir. Mükellef kurum aynı zamanda 18.02.2005 tarihinde 1.500.000 YTL'ye almış olduğu iştirak hisselerini 12.06.2008 tarihinde 2.940.000 YTL'ye satmıştır. Bu satıştan oluşan (2.940.000 – 1.500.000 =) 1.440.000 YTL'lik kazancın;

- % 25'i olan 360.000 YTL'sini "679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar" hesabına,
- % 75'i olan 1.080.000 YTL'sini ise "549 Özel Fonlar" hesabına

kaydetmiştir.

Buna göre mükellef kurumun ticari bilanço karı, kurumlar vergisi matrahı ve hesaplanan kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde olacaktır.

Ticari Bilanço Karı		3.360.000 YTL
Mal alım satımı işinden kar	3.000.000	
İştirak hissesi satışından gelir yazılan	360.000	
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler		1.080.000 YTL
Fon hesabına kaydedilen satış karı	1.080.000	
İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası (KVK 5/1-e) (-)		1.080.000 YTL
Kurumlar Vergisi Matrahı		3.360.000 YTL
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (% 20)		672.000 YTL

68. Vadeli satışlarda tahsilatın çok uzun sürede yapılması bir sorun yaratır mı?

Vadeli satışlarda, satışın yapıldığı yılda istisnadan yararlanılabiliyor. Ancak satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerekiyor. Bu süre içerisinde tahsil edilmeyen kısma isabet eden istisna nedeniyle, tahakkuk ettirilmeyen vergilerin, gecikme faizi ve vergi ziyayı cezası ile birlikte ödenmesi gerekiyor.

Örnek:

İştirak Hisselinin Alış Tarihi	23.06.2005
Satış Tarihi	05.02.2008
Alış Bedeli (YTL)	9.000.000
Satış Bedeli (YTL)	12.000.000
Satış Kazancı (12.000.000 – 9.000.000)	3.000.000
Satış Kazancının Satış Bedeli İçerisindeki Payı (Karlılık Oranı) (3.000.000 / 12.000.000 * 100)	% 25
2008 Beyannamesinde İstisna Edilen Satış Kazancı (3.000.000 * % 75)	2.250.000

2008-2009 ve 2010 Yıllarında Yapılan Tahsilat Toplamı	10.800.000
31.12.2010 İtibariyle Tahsil Edilemeyen Satış Bedeli (12.000.000 – 10.800.000)	1.200.000
Tahsil Edilemeyen Satış Bedeline İsbet Eden İstisna Tutarı (1.200.000 * % 25 * % 75)	225.000
İstisna Nedeniyle Tahakkuk Ettirilmeyen Kurumlar Vergisi (225.000 * % 20)	45.000

ya da daha kolay bir hesaplama yöntemi ile;

Tahsil Edilemeyen Tutarın Satış Bedeline Oranı (1.200.000 / 12.000.000 * 100)	% 10
İstisna Olan Kazancın Tahsil Edilemeyen Kısmı (2.250.000 * % 10)	225.000
İstisna Nedeniyle Tahakkuk Ettirilmeyen Kurumlar Vergisi (225.000 * % 20)	45.000

45.000 YTL tutarındaki kurumlar vergisi ziyaa uğramış kabul edileceğinden, gecikme faizi ve vergi ziyayı cezası ile birlikte ödenmesi gerekiyor.

VII. Bankalara ve TMSF'ye borçlu kurumların gayrimenkul veya iştirak hissesi satış kazancı istisnası

Konu ile ilgili düzenlemeler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (f) bendinde yer alan hükümlerle, bankacılık sektörüne ait batık kredilerin geri dönüş olanaklarının artırılması ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na (TMSF) ait alacakların tahsilinde çekilen güçlüklerin azaltılması hedefleniyor. Kurumların taşınmaz veya hisse senetlerini, borçlarına karşılık bu kurumlara devretmesi durumunda, elde edilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna ediliyor.

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar ise 1 seri numaralı kurumlar vergisi genel tebliğinin "5.7. Bankalara veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bankalara tanınan istisna" bölümünde yer alıyor.

Sıkça sorulan sorular

69. Hangi kazançlar istisna olarak değerlendiriliyor?

Bankalara borçlu oldukları için kanuni takibe alınmış kurumlar ile TMSF'ye borçlu olan kurumlar ile bunların kefillerini ve ipotek verenlerinin sahip oldukları taşınmaz ve iştirak hisselerinin, bu borçlara karşılık bankalara veya TMSF'ye devrinden sağlanan hasılatın, bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançlar istisna kapsamında bulunuyor.

Kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından kaynaklanan kazançlar da bu maddede yazılı şartlar çerçevesinde kurumlar vergisinden istisna olarak değerlendiriliyor.

70. Bu kazancın da % 75'i mi istisna?

Satıştan sağlanan hasılatın banka veya TMSF'ye olan borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisnadır. Bu madde kapsamında yapılan satışlarda yukarıdaki şekilde hesaplanan kazancın istisna kısmının ayrıca % 75'inin hesaplanmasına gerek yoktur.

71. Bu istisnanın uygulanabilmesi için satılan kıymetlerin belli bir süre aktifte bulunma şartı var mı?

Aktifte bulunmasına ilişkin herhangi bir süre sınırlaması yok. Buna göre gayrimenkul veya iştirak hisselerinin aktifte tutulmasına ilişkin herhangi bir süre sınırlaması olmaksızın, bankalara borçlu oldukları için kanuni takibe alınan kurumlar ve TMSF'ye borçlu olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin, sahip oldukları bu kıymetleri borçlarına karşılık bankalara veya TMSF'ye devretmelerinden elde ettikleri kazançlar, kurumlar vergisinden istisna olarak değerlendirilecektir.

72. Satış hasılatının borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazanç ile ne anlatılmak isteniyor?

Mükellef (A) A.Ş. tarafından (X) bankasından 300.000 YTL kredi kullanılmış, bu krediye ilişkin olarak (A)'nın iştiraki olan (B) A.Ş.'nin yeni almış olduğu 400.000 YTL maliyet bedelli taşınmaz ipotek olarak gösterilmiştir. Mükellef (A) tarafından belli bir süre kredi taksitleri ödendikten sonra ödeme güçlüğüne düşmüş ve banka tarafından mükellef (A) hakkında kanuni takibe geçilmiştir.

(A) A.Ş.'nin borcuna karşılık İpotek konusu gayrimenkul icra yoluyla 900.000 YTL'ye satılmıştır. Satıştan elde edilen 900.000 YTL ile satış tarihi itibarıyla bankaya olan ana para ve tahakkuk etmiş faiz toplamı olan 450.000 YTL ödenmiştir.

- Satış Hasılatı	900.000
- Satış Kazancı (900.000 – 400.000)	500.000
- Borcun Tasfiyesinde Kullanılan Hasılat	450.000
- Borcun Tasfiyesinde Kullanılan Tutarın Hasılat İçindeki Payı (450.000 / 900.000)	% 50
- Satış Kazancının İstisna Edilecek Kısmı (500.000* % 50)	250.000

Söz konusu gayrimenkul (B) A.Ş.'nin aktifinde 2 yıldan daha az bir süre kalmasına rağmen, bu gayrimenkulün satışından sağlanan hasılatın borcun tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden satış kazancının tamamı istisnadan yararlanabilecektir.

73. Bankalar açısından ayrıca bir istisna var mı?

Bankaların borçlularından bu şekilde edindikleri taşınmaz ve iştirak hisselerini satmaları durumunda elde ettikleri kazancın % 75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna ediliyor.

74. Bankaların bu istisnadan yararlanabilmesi için edindikleri bu kıymetleri belli bir süre aktifte tutmaları gerekiyor mu?

Aynı şekilde bankaların böyle elde ettikleri taşınmaz veya iştirak hisselerini satmalarında da herhangi bir süre sınırlaması bulunmuyor. Ancak bankaların, bu tür edinimler dışında kalan ve çeşitli nedenlerle iktisap etmiş oldukları taşınmaz ve iştirak hisselerini satmaları halinde iki tam yıllık elde tutma şartı ve Kanun'un 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendinde yer alan diğer şartların sağlanması gerekiyor.

VIII. Yurtdışındaki işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlara ilişkin istisna

Konu ile ilgili düzenlemeler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (g) bendinde, kurumların yurtdışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri kazançların hangi şartlarla kurumlar vergisinden istisna olacağına ilişkin açıklamalara yer veriliyor.

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar ise 1 seri numaralı kurumlar vergisi genel tebliğinin "5.8. Yurtdışı şube kazançları" bölümünde yer alıyor.

Sıkça sorulan sorular

75. Hangi gelirler istisna olarak değerlendiriliyor?

Kurumların yurtdışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançlar belli şartlarla kurumlar vergisinden istisna ediliyor.

76. Yurtdışı iştirak kazancı istisnasından farkı nedir?

Yurtdışı iştirak kazancı istisnası, bir kurumun yurtdışında kurulu bir şirkete iştirak etmesi durumunda, bu şirketten aldığı kar payına uygulanan istisnadır. Bu istisna ise kurumsal yatırımcılar tarafından, bizzat yabancı ülkede açılan bir şube veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilen kazançta uygulanıyor.

77. Yurtdışı şubeden elde edilen kazanç, Türkiye'de kurum kazancına dahil edilmeli mi?

Kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumlar, vergi uygulamaları açısından "tam mükellef" sayılıyorlar. Bu kurumlar gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançları üzerinden Türkiye'de vergilendirilirler.

Buna göre tam mükellef kurumların yurtdışında bir şube veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançları, ilgili hesap döneminde Türkiye'de beyan edilen kurum kazancı ile birleştirmeleri gerekiyor.

78. Yabancı ülke şube kazancının ilgili ülkede vergiye tabi tutulup tutulmamasının, istisna uygulaması açısından bir önemi var mı?

Bu kazancın Türkiye’de vergiden istisna edilebilmesinin ilk şartı, ilgili ülkede en az % 15 oranında vergi yükü taşıması. Ancak bu verginin gelir veya kurumlar vergisi benzeri bir vergi olması gerekiyor.

79. İlgili ülkedeki en az vergi oranı, kurumun faaliyet konusuna göre değişiyor mu?

Evet değişiyor. Şirketin faaliyet konusu;

- Finansal kiralama dahil finansman temini,
- Sigorta hizmetlerinin sunulması,
- Menkul kıymet yatırımı,

olması durumunda bu oran artıyor. İlgili ülkede faaliyet gösteren şubenin kazancı üzerinde, en az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında (% 20) vergi yükü olması gerekiyor.

80. Kazancın Türkiye’ye transferi şart mı, bunun bir süresi var mı?

Bu kazancın, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi gerekiyor.

81. Çifte Vergilendirmeyi Önleme (ÇVÖ) Anlaşması’nın istisna uygulamasına bir etkisi olabilir mi?

Yurtdışındaki şubenin bulunduğu ülke ile Türkiye arasında ÇVÖ anlaşması varsa ve bu anlaşmadaki şartlar kazancı elde eden kurum açısından daha uygun ise, şube kazancı ÇVÖ anlaşmasındaki şartlar dahilinde kurumlar vergisinden istisna edilebiliyor.

IX. Yurtdışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlara ilişkin istisna

Konu ile ilgili düzenlemeler

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (h) bendi uyarınca, yurtdışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak, genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna olarak kabul ediliyor.

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar ise 1 seri numaralı kurumlar vergisi genel tebliğinin "5.9. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna" bölümünde yer alıyor.

Sıkça sorulan sorular

82. Hangi gelirler bu madde kapsamında istisna ediliyor?

Yurtdışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak, genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançlar herhangi bir koşula bağlı olmaksızın kurumlar vergisinden istisna ediliyor.

83. Türkiye’den verilen teknik hizmetlerden elde edilen kazanç da istisna edilebilir mi?

İnşaat, onarma ve montaj işlerinin yurtdışında gerçekleştirilebilmesi için o ülkede bir işyerinin bulunması gerekiyor. Ancak, bu işlere bağlı olarak yapılan bazı teknik hizmetlerin o ülkeye gidilmeden yani Türkiye’den verilmesi mümkün.

Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler, inşaat ve onarma işinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı yada ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda kazancın bu istisnadan yararlanması mümkün bulunmuyor.

84. Yurtdışındaki şirketin bu faaliyette bulunmak amacıyla kurulduğu nasıl anlaşılacak?

İnşaat, onarım montaj ve teknik hizmet verilebilmesi için yurtdışında kurulan şirketin ana sözleşmesinde, bu amaçla kurulduğu hükmünün yer alması gerekiyor. Ana sözleşmede bu hüküm yoksa, bu şirketten elde edilen temettü geliri ancak Kanun'un 5. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendinde yer alan şartların sağlanması koşuluyla kurumlar vergisinden istisna edilebilir.

85. Şirket fiilen başka bir iş de yapıyorsa istisnadan yararlanabilir mi?

Bu istisnadan yararlanılabilmesi için söz konusu faaliyetlerin ana sözleşmede yer alması yeterli değildir. Fiilen şirketin sayılan faaliyetlerin dışında bir faaliyette bulunmaması da gerekiyor.

86. Kazancı Türkiye'ye transferi şart mı?

Bu istisnanın uygulanması açısından, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye getirilmesi zorunluluğu bulunmuyor. Söz konusu kazançların Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi istisnadan yararlanılması için yeterli.

X. Okul ve rehabilitasyon merkezi işletilmesinden elde edilen kazanç istisnası

Konu ile ilgili düzenlemeler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (ı) bendi uyarınca, özel okullarla, rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden sağlanan kazançlar 5 hesap dönemi boyunca kurumlar vergisinden istisna ediliyor.

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar ise 1 seri numaralı kurumlar vergisi genel tebliğinin "5.10. Eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna" bölümünde yer alıyor.

Sıkça sorulan sorular

87. Hangi gelirler bu madde kapsamında istisna ediliyor?

- Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile
- Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin

işletilmesinden elde edilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna ediliyor
Özel okulların işletilmesinden elde edilecek kazançlara ilişkin istisna, Milli Eğitim Bakanlığı'nın da görüşü alınarak Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usuller çerçevesinde uygulanacak.

88. Bu istisna devamlı bir istisna mı, yoksa belli bir süresi var mı?

Geçici süreyle uygulanabilen bir istisna türü. Faaliyete başlandığı dönemden itibaren 5 hesap dönemi kurumlar vergisi ödenmiyor. Örneğin 2006 yılının Eylül ayında faaliyete geçen bir özel ilköğretim okulunun, 2006-2010 yıllarına ilişkin kazançları kurumlar vergisinden istisna ediliyor.

89. Bu kurumlarda yer alan kantin, kafeterya gibi tesislerden elde edilen gelirler de istisna mı?

Bu istisna sadece okulların eğitim-öğretim, rehabilitasyon merkezlerinin ise rehabilitasyon faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlara uygulanabiliyor. Dolayısıyla, eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan kantin, büfe, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değil.

Ancak, yemek ve konaklama hizmetlerinin de okul bünyesinde verildiği ve yemek ve yatma bedelinin okul ücretine dahil olduğu durumlarda, herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın elde edilen kazançta istisna uygulanması mümkün.

90. İstisna süresi içinde yeni okul veya merkez yapılması halinde, bunlardan elde edilecek kazançlara da istisna uygulanabilir mi?

Bu istisnadan yararlanan mükelleflerin, işlettikleri okul ve merkezlere ilave olarak yeni okul veya merkez açmaları durumunda, yeni açılan okul veya merkezden elde edilen kazanç, istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendiriliyor. Diğer bir ifadeyle, istisna uygulaması okul veya merkez bazında yapılıyor.

Ancak bu durumda olan mükelleflerin, kayıtlarını farklı yıllarda faaliyete geçen işletmelerinden elde edilen kazançları ayrı ayrı tespit etmeye imkan verecek şekilde tutmaları gerekiyor.

91. İstisnadan yararlanan işletmenin devredilmesi halinde yeni sahibi de istisnadan yararlanabilir mi?

İstisnadan yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kuruma devretmeleri halinde, devralan kurum istisnadan yararlanmaya devam edebiliyor. Ancak istisna süresi, ayrıca bir beş hesap dönemi daha değil, devreden faydalanmadığı dönem kadar olabiliyor.

Devreden kurum ise söz konusu okuldan, devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar için istisnadan yararlanabiliyor.

XI. Kooperatifler risturn istisnası

Konu ile ilgili düzenlemeler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (i) bendinde, kooperatiflerde risturn istisnası düzenlenmiş olup, tüketim, üretim ve kredi kooperatiflerinin ortakları için hesapladıkları risturnlar maddede sayılan şartlarla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar ise 1 seri numaralı kurumlar vergisi genel tebliğinin "5.11. Risturn istisnası" bölümünde yer alıyor.

Sıkça sorulan sorular

92. Hangi gelirler bu madde kapsamında istisna ediliyor?

Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile tüketim, üretim ve kredi kooperatifleri tarafından ortakları için hesaplanan risturnlar kurumlar vergisinden istisna ediliyor. Risturn ödemesinin nakden veya aynı değerinde mal ile yapılması, istisnanın uygulanmasında engel oluşturmuyor.

93. Risturn nedir?

Risturn kısaca, kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan karların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde dağıtılması anlamına geliyor.

94. Tüketim (istihlak) kooperatiflerinde risturn nasıl hesaplanır?

Ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesaplanıyor.

Buna göre, tüketim kooperatiflerinde, ortakların satın aldığı malların kıymetine göre hesaplanan risturnların istisnadan yararlanabilmesi için satın alma fiilinin, "kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılama" amacına dayalı olması gerekiyor. Kooperatiflerin ortaklarına bu maddelerin dışında sattıkları mallardan (elektrikli ev aletleri, halı, mobilya v.b.) sağladıkları kazançlar, kurumlar vergisinden istisna edilemiyor.

95. Üretim (istihsal) kooperatiflerinde risturn nasıl hesaplanır?

Risturn, ortakların sadece kendilerinin üreterek kooperatife sattıkları mallar ile münhasıran kendi üretim faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine göre hesaplanıyor.

96. Kredi kooperatiflerinde risturn hesaplaması hangi değere göre yapılıyor?

Ortakların kullandıkları kredilere göre hesaplanıyor.

97. Ortak dışı işlemlerden doğan kazanç istisna mı?

Risturn istisnası, yalnızca ortaklarla ortaklık statüsü kapsamında yapılan işlerden kaynaklanan kazançlarla ilgilidir. Ortak dışı işlemlerden kaynaklanan kazançlar ile kooperatif statüsüne uygun olmayan işlemlerden elde edilen kazançlar istisna uygulamasına konu edilemiyor.

98. Risturn istisnası üzerinden bir stopaj ödeniyor mu?

Risturnların ortaklara dağıtımının kar dağıtımı sayılmayacağına ilişkin hüküm uyarınca, söz konusu risturnlar üzerinden stopaj ödenmesine gerek bulunmuyor.

XII. İstisnalarla ilgili genel düzenlemeler

Konu ile ilgili düzenlemeler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 3. fıkrası uyarınca, iştirak hissesi alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir.

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar ise 1 seri numaralı kurumlar vergisi genel tebliğinin "5.13. Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara isabet eden giderlerin diğer kazançlardan indirilememesi" bölümünde yer alıyor.

Sıkça sorulan sorular

99. Bu fıkra uyarınca indirilemeyecek giderler ve zararlar nelerdir?

Kurumların istisna kazançlarına ilişkin olarak yapmış oldukları giderleri ile istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararların, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi mümkün bulunmuyor.

Bu hükmün tek bir istisnası var. O da Kanun'da, iştirak hisselerinin alımıyla ilgili yüklenilen finansman giderleri olarak belirtilmiş durumda. Bu hükümle, iştirak kazançları kurumlar vergisinden istisna olmakla beraber, bu iştirak hisselerinin alımı sırasında yüklenilen finansman giderlerinin kurum kazancından indirilebileceği kabul edilmiş oluyor.

100. İstisna faaliyetlere ilişkin zararlar mali tablolarda ve kurumlar vergisi beyannamesinde nasıl gösteriliyor?

(A) İnşaat A.Ş. Türkiye'de bir yıllara sari inşaat işi yapmaktadır. Söz konusu inşaatın geçici kabulünün yapıldığını gösteren tutanak idare tarafından 12.05.2008 tarihinde onaylanmıştır. (A) A.Ş. bu inşaat işinden elde ettiği kazanç ile bu işe ilişkin olarak yüklendiği giderlerin neti olan 500.000 YTL'lik karı, dönem kar zararına hesabına intikal ettirmiştir.

(A) A.Ş.'nin aynı zamanda Irak'ta da bir inşaat şantiyesi bulunmaktadır. Bu ülkedeki inşaat da 2008 yılında sona ermiş ve mükellef kurum bu faaliyetinden 200.000 YTL zarar etmiştir. Bu zarar tutarı da mükellef kurum tarafından dönem kar zararına dahil edilmiştir.

Bu durumda mükellef kurumun, kurumlar vergisi hesabı aşağıdaki gibi olacaktır.

Ticari Bilanço Karı		300.000 YTL
Türkiye Karı	500.000 YTL	
Irak Zararı	(200.000 YTL)	
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler		200.000 YTL
Irak Zararı	200.000 YTL	
Kurumlar Vergisi Matrahı		500.000 YTL
	(300.000 + 200.000)	
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (% 20)		100.000 YTL