



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

2015/1.DÖNEM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK SINAVLARI

VERGİ TEKNİĞİ SINAVI

22 Mart 2015-Pazar 17:00

SORULAR

SORU 1: 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca; teminat istenebilecek durumlar, teminat isteyebilecek olanlar, teminat istenmesinde süreler, teminat olarak kabul edilebilecek değerler ve teminat olarak istenecek tutarlar nelerdir? Yasal dayanaklarıyla birlikte ayrıntılı olarak açıklayınız. **(30 Puan)**

SORU 2: Tam mükellef olan (A) kurumu yurt dışında bulunan (B) kurumunun %10 ortağı bulunmaktadır. Yine (A) kurumu yurt içinde tam mükellef (C) kurumunun %50 ortağıdır. (C) kurumu da yurt dışında bulunan (B) kurumunun %40 ortağıdır. (A) Kurumunun yurtdışında bulunan (B) kurumundan elde ettiği iştirak kazancına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

- (A), (B) ve (C) kurumları anonim şirketlerdir.
- (B) kurumu 2013 yılına ilişkin olarak 15 Mart 2014 tarihinde 2.000.000,- ABD Doları kurumlar vergisi matrahı beyan etmiştir.
- (B) kurumunun bulunduğu ülkede kurumlar vergisi oranı %15 dir.
- (B) kurumunun bulunduğu ülkede; kurumların o ülkenin tam mükellefi olan kurumlar dışındaki kurum ve şahıslara dağıtılan kar payı üzerinden %15 gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır.
- (B) kurumu, 20 Mayıs 2014 tarihinde yapmış olduğu genel kurul toplantısında; 2013 yılına ilişkin dağıtılabilir karın tamamının 2 Haziran 2014 tarihinden başlayarak dağıtılmasına karar almıştır. Bu karara istinaden (A) kurumu 2 Haziran 2014 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarına kar dağıtımını intikal ettirmiştir.
- (A) kurumu yurtdışındaki (B) kurumunun hisselerini 22 Eylül 2013 tarihinde edinmiştir. (C) kurumu ise yurtdışındaki (B) kurumunun hisselerine 7 Temmuz 2013 tarihinden itibaren sahiptir.
- (A) kurumunun söz konusu kar payı alacakları, 20 Haziran 2014 tarihinde banka hesaplarına yatmıştır.
- ABD Doları döviz alış kuru; 2 Haziran 2014 tarihi itibarıyla 2,08 TL, 20 Haziran 2014 tarihi itibarıyla 2,15 TL'dir.
- (B) kurumu tarafından yurtdışında ödenen vergilere ilişkin gerekli belgeler (A) kurumu tarafından vergi dairesine ibraz edilmiştir.

İstenenler: Yukarıdaki verilerin ışığında (A) kurumun yurtdışındaki iştiraki olan (B) kurumundan elde ettiği kazancın kurumlar vergisi yönünden istisna olup olmadığı, istisna ise yaralanabileceği istisna tutarı, değil ise başka hangi vergisel avantajlardan, hangi şartlarla, ne tutarda ve hangi vergilendirme döneminde yararlanabileceğini yasal dayanaklarıyla birlikte açıklayınız. **(35 Puan)**

1



TÜRMOB
TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

SORU 3: Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre sermaye azaltımı yapan bir anonim şirketin, yapmış olduğu bu sermaye azaltımının muhtemel vergisel sonuçlarının neler olabileceğini açıklayınız. **(35 Puan)**



CEVAPLAR

Cevap 1:

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun birinci kısmının ikinci bölümünde, amme alacaklarının korunmasına ilişkin müesseselere yer verilmiş olup, bunlardan ilki olan teminat hükümleri anılan Kanunun 9-12 nci maddelerinde düzenlenmiştir. Konuya ilişkin açıklama ve düzenlemelere Seri:A Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliğinde (Tahsilat Genel Tebliği) ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

6183 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin ilk fıkrasında; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesine göre vergi ziyası cezası kesilmesini gerektiren haller ile yine aynı Kanunun 359 uncu maddesinde sayılan hallerde temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanması halinde, vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen tutar üzerinden tahsil dairelerince teminat isteneceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, 213 sayılı Kanunun 135 inci maddesiyle kendilerine inceleme yetkisi verilmiş bulunanlar tarafından, mükelleflerin veya sorumluların kayıt ve işlemlerinin incelenmesi sırasında 213 sayılı Kanunun 344 ve 359 uncu maddelerinde sayılan hallerin tespit edilmesi nedeniyle bir amme alacağı salınması için gereken işlemlere başlanılmışsa, inceleme elemanlarınca yapılacak ilk hesaplamalara göre tespit edilecek tutar üzerinden derhal teminat istenecektir.

Vergi Usul Kanununun 135 inci maddesinde; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memurları veya vergi dairesi müdürleri ile Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanların inceleme yapmaya yetkili oldukları hükme bağlanmıştır.

Vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen tutar üzerinden istenecek teminatın, vergi aslı, gecikme faizi ile ceza tutarlarını karşılayacak değerde olması gerekmektedir. Bu aşamada vergi alacağı tahakkuk etmediğinden, gecikme faizinin hesabında teminat isteme yazısının düzenlendiği tarih esas alınacaktır. Ancak, gerek teminat isteme yazılarında gerekse teminat gösterme yazıları veya belgelerinde, vergi alacağının tahakkuk etmesi üzerine hesaplanacak gecikme faizi ve zammının dikkate alınacağını belirtilmesi gerekmektedir.

Türkiye’de ikametgahı bulunmayan amme borçlusunun durumu, amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi borçludan teminat isteyebilecektir. Burada dikkate edilecek bir husus, teminat istemeye ilişkin Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasında Vergi Usul Kanununun kapsamına giren kamu alacakları düzenlendiği halde, ikinci fıkrada her türlü kamu alacağı için teminat istenmesi hali düzenlenmiştir. Ayrıca ikinci fıkra uyarınca teminat istenmesinde kamu idaresine takdir hakkı verilmiştir.

6183 sayılı Kanunun teminat hükümlerinin yer aldığı 9-12 inci maddelerinde, teminat istenenlere teminat gösterilmesi için kaç günlük süre verileceği konusunda bir hüküm bulunmamaktadır. Bu durumda; 6183 sayılı Kanunun 8 inci maddesi ile tebliğlerin yapılması ve sürelerin hesaplanması bakımından 213 sayılı Kanuna yapılan atıf sebebiyle, teminat isteme yazılarında verilecek sürenin 213 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi hükmü çerçevesinde 15 günden az olmaması gerekir. Zaten Tahsilat Genel Tebliğinde de bu konu belirtilerek süreler konusunda bu yönde açıklamalarda bulunulmuştur.

6183 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinde, teminat olarak kabul edilecek değerler sayılmıştır. Madde hükmüne göre;

- 1) Para,
- 2) Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları,



3) Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri (Hazine bonosu ve Devlet tahvilleri) veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler (nominal bedele faiz dahil edilerek ihraç edilmiş ise bu işlemlerde anaparaya tekabül eden satış değerleri esas alınır.),

4) Hükümetçe belli edilecek Milli esham ve tahvilat (Bu esham ve tahvilat, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden % 15 noksanıyla değerlendirilir.),

5) İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idaresince haciz varakasına müsteniden hacedilen menkul ve gayrimenkul mallar,

teminat olarak kabul edilecektir.

6183 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinin (5) numaralı bendi uyarınca, üçüncü şahıslar tarafından borçlu lehine teminat olarak gösterilen menkul veya gayrimenkul malların da teminat olarak alınması mümkündür.

Tahsilat Genel Tebliğ uyarınca, üçüncü şahsın kendisine ait malı başkasının borcuna karşılık teminat olarak vermek istemesi halinde, bu iradesini açık bir şekilde gösteren imzalı muvafakat yazısını tahsil dairesine bizzat getirmesi gerekmektedir. Yine anılan Genel Tebliğ uyarınca, muvafakat yazısının bizzat üçüncü şahıs tarafından getirilmemesi halinde, üçüncü şahıs tarafından imzalanmış ve noter tarafından onaylanmış bir örneğinin tahsil dairesine gönderilmesi yeterli görülmüştür.

Yine Tahsilat Genel Tebliğinde borçlu veya borçlu lehine üçüncü şahıslar tarafından elbirliği (iştirak halinde) mülkiyetine konu gayrimenkullerin teminat olarak gösterilebilmesi için diğer ortakların (maliklerin) muvafakatının gerektiği ve tahsil dairesinin bu hususu göz önünde bulundurması gerektiği ayrıca belirtilmiştir.

6183 sayılı Kanununun 10 uncu maddesi hükmüne göre verilen teminatların sonradan tamamen veya kısmen değerini kaybetmesi veya borç tutarının artması halinde, teminatın tamamlanması veya yerine başka teminat gösterilmesi istenecektir. Üçüncü kişiler tarafından gösterilen teminatın değerinin azalması halinde, teminatın tamamlanmasının borçludan isteneceği tabiidir. Aynı madde hükmüne göre borçlu, tahsil dairesinin kabulüne bağlı olarak daha önce verdiği teminatı kısmen veya tamamen başka bir teminatla değiştirebilecektir.

6183 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinde teminat olarak kabul edilecek değerler belirtildikten sonra, bu maddeye göre teminat sağlayamayanlara, Kanununun 11 inci maddesiyle muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu olarak gösterebilme imkanı tanınmıştır.

Ancak 6183 sayılı Kanununun 11 inci maddesi ile şahsi kefaleti kabul edip etmemekte alacaklı tahsil dairesine serbesti tanınmıştır.

Şahsi kefalet, tespit edilecek şartlara uygun olarak noterden tasdikli mukavele ile tesis edilecektir. Tahsilat Genel Tebliğinde kefalet senedine ilişkin ayrıntılı düzenlemelere ve örnek formlara yer verilmiştir.

6183 sayılı Kanunun teminat hükümleri içerisinde yer alan hususlardan bir diğeri olan teminat hükmünde olan eşyaya ilişkin düzenleme 6183 sayılı Kanununun 12 nci maddesi ile yapılmıştır.

Buna göre; bar, otel, han, pansiyon, çalgılı yerler, sinemalar, oyun ve dans yerleri, birahane, meyhane, genelevler içerisinde bulunan eşya ve malzeme 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 270, 271 inci maddeleri hükümleri mahfuz kalmak şartıyla bu müesseselerin işletilmesinden doğan amme borçlarına karşı teminat hükmünde olacağı belirtilmiştir. İcra ve İflas Kanuna yapılan atıf ile taşınmaz sahibinin üzerinde hapis hakkını kullandığı eşya, kamu alacağının teminatı olarak kabul edilmemiştir.



Bu işletmelerin içerisinde bulunan eşyadan; noterden tasdikli icar mukavelesinde gayrimenkul sahibinin demirbaşı olarak kayıtlı olanlar ile otel, han ve pansiyonlardaki misafir ve kiracıların kendilerine ait olanlar bu düzenlemenin dışında olduğu yine aynı Kanun maddesinde belirtilmiştir.

Ayrıca üçüncü şahısların Medeni Kanunun 688 ve Borçlar Kanununun 222 nci maddelerine müsteniden yapacakları istihkak iddiaları mahfuz kalmak şartıyla, bu yerlerdeki mallar üzerindeki istihkak iddiaları, alacaklı amme idaresinin bu teminat hakkını ihlal etmeyeceği anılan maddede ayrıca ifade edilmiştir. Kanun maddesinde atıfta bulunulan Kanun maddeleri mülga Medeni Kanun ve mülga Borçlar Kanununun maddeleri olup, mülga Medeni Kanunun 688 nci maddesinde mülkiyeti muhafaza kaydıyla satışlar, mülga Borçlar Kanununun 222 nci maddesinde taksitli satışlar düzenlenmiştir. Bu durumda, mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlar ile taksitli satışlardan kaynaklanan istihkak iddialarının, eşyanın kamu alacağına teminat olmasına göre öncelik kazanması sağlanmıştır.

CEVAP: 2

Kurumların tam mükellefiyete tabi bir kurumun sermayesine katılımlardan elde ettiği kazançlar Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin 1. fıkrasının a) bendi uyarınca kurumlar vergisinden istisna tutulmak suretiyle mükerrer vergilendirilmesi ortadan kaldırılmıştır. Yine Kurumlar Vergisi Kanunun 5 inci maddesinin 1. fıkrasının (b) bendi uyarınca kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar belirli şartları taşımaları durumunda kurumlar vergisinden istisna tutulmak suretiyle mükerrer sayılabilecek (vergilendirme farklı ülkelerde de olsa) vergilendirmenin etkisi ortadan kaldırılmak istenmiştir.

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.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Olayımızda iştirak edilen (B) şirketi anonim şirket olup, yurt dışında bulunmaktadır. Ayrıca (A) şirketi (B) şirketinin %10 ortaklığına sahiptir.

Yurt dışında bulunan (B) şirketi, 2.000.000 ABD Doları kurumlar vergisi matrahı üzerinden %15 kurumlar vergisi ve kendi ülkesindeki kurumlar dışındaki şahıs ve kurumlara dağıttığı kar payları üzerinden %15 vergi tevkifatı yapmaktadır.

Vergi yüküne ilişkin şartının gerçekleşip gerçekleşmediğine bakmak için vergi yükünün nasıl hesaplandığının bilinmesi gerekmektedir. Vergi yükünün hesaplanmasına ilişkin ayrıntılı açıklamalara örnekleriyle birlikte 1 Seri No'lu KVK genel tebliğinde yer verilmiştir. Buna göre Vergi yükü, yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere, toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

Dağıtılabilir kurum kazancının tespitinde, dönem kârından ayrılan karşılıklar ile yedek akçeler, dağıtılabilir kârın bir unsuru olarak kabul edilecektir. İlgili ülke mevzuatı uyarınca ayrılması zorunlu olan yedek akçeler de dağıtılabilir kâr olarak değerlendirilecektir. Diğer taraftan, bulunduğu ülke vergi mevzuatı uyarınca vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak indirimi kabul edilmeyen giderlerin, fiilen yapılmış olup dağıtılması mümkün olmadığından, dağıtılabilir kurum kazancına ilave edilmemesi gerekmektedir.

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

Yurt dışındaki iştirakin kazancı içinde istisna kazanç unsuru bulunması halinde, kazançta 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.

Bu açıklamalar ışığında olayımızda (B) kurumunun yurtdışında ödediği vergiler ve dağıtacağı kar payı tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

(B) Kurumunun kazancı /kurumlar vergisi matrahı	2.000.000
(B) kurumunun ödeyeceği kurumlar vergisi (2.000.000X%15)	300.000
(B) kurumunun dağıtacağı kar payı (2.000.000 – 300.000)	1.700.000
(B) kurumunun dağıtacağı kar payı üzerinden tevkif edeceği vergi (1.700.000X%15)	255.000
(B) kurumunun Dağıtacağı kar payı tutarı	1.445.000

(A) kurumu (B) kurumunun % 10 ortağı olması dolayısıyla (1.445.000X%10=)144.500 ABD Doları net kar payı elde edecektir. Elde etmiş olduğu bu kar payına ilişkin (300.000X%10=) 30.000 ABD Doları kurumlar vergisi ve (255.000X%10=) 25.500 ABD Doları kar payı dağıtımına bağlı vergi tevkif edilip ödendiği için toplamda (30.000 + 25.500=) 55.500 vergi ödemiş bulunmaktadır. Bu durumda (A) kurumunun yurtdışındaki iştirakinden elde etmiş olduğu kazançta ilişkin vergi yükü (55.500/55.500+144.500=)%27,75 olmaktadır. Dolayısıyla vergi yükü şartını da karşılamaktadır.

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasına ilişkin daha önce yapılan açıklamalar incelendiğinde diğer şartların yerine getirilmesine karşılık, kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının en az bir yıl süreyle elde tutulma şartının yerine getirilmediği görülecektir. Çünkü 2 Haziran 2014 tarihi itibarıyla (A) kurumu



iştirak kazancını elde etmesine rağmen bu tarihten geriye doğru 1 yıldan daha kısa sürede hisse senetlerini elinde bulundurmaktadır. Sonuç olarak (A) kurumu (B) kurumundan elde ettiği kazançlardan dolayı yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanamayacaktır.

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanmayan (A) kurumunun yararlanabileceği bir diğer yasal imkan (vergisel avantaj) yurt dışında ödediği vergilerin mahsubudur. Kurumlar açısından yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu Kurumlar Vergisi Kanununun 33. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu Kanun maddesinin 1. fıkrasında kurumların yurt dışında elde ettiği ve yurt içine intikal ettirdiği kazançlardan yurt dışında ödediği kurumlar vergisi benzeri vergilerin kurumlar vergisinden indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Yine Kanun maddesinin 2. fıkrasından kontrol edilen yabancı kurumların yurtdışında ödediği vergilerin mahsup edilebileceği belirtilmiştir. Sorudaki örnek olay incelendiğinde; (A) kurumunun (B) kurumundan elde edilen kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun 7. maddesinde düzenlenen kontrol edilen yabancı kurum kazancı olarak değerlendirilemeyeceği görülecektir. Ayrıca "kontrol edilen yabancı kurum kazancı" müessesesi bir vergi istisnası veya vergi avantajı olmayıp tam tersine 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile vergi mevzuatımıza giren bir vergi güvenlik müessesesidir.

Belirli şartları taşımaları halinde yurt dışı iştiraklerden elde edilen kar payları üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin mahsubuna ilişkin hükümlere Kurumlar Vergisi Kanununun 33. maddesinin üçüncü fıkrasında yer verilmiştir. Anılan Kanunun 33. maddesinin üçüncü fıkrası aşağıdaki gibidir.

"Tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının % 25'ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kâr payları üzerinden Türkiye'de ödenecek kurumlar vergisinden, iştiraklerin bulunduğu ülkelerdeki kâr payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin kâr payı tutarına isabet eden kısmı mahsup edilebilir. Kazanca ilave edilen kâr payı, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler dahil edilmek suretiyle dikkate alınır."

Söz konusu kanun hükmüne göre yurtdışı iştiraklerden elde edilen kazançlar üzerinden ödenen vergilerin mahsubu için öncelikle tam mükellef kurumun doğrudan ve dolaylı olarak yurt dışındaki kurumun %25 sermayesine veya oy hakkına sahip olması gerekmektedir. Burada kanun hükmünde de açıkça belirtildiği üzere ortaklığa ilişkin %25 hesaplanırken doğrudan ve dolaylı olarak sahip olduğu sermaye ve oy hakkının birlikte dikkate alınması gerekmektedir. Bu durumda (A) kurumu yurtdışındaki (B) kurumunun % 10 doğrudan ortağı olmasının yanı sıra, ayrıca %50 ortağı olduğu (C) kurumunun yurtdışında bulunan (B) kurumuna %40 ortağı olmasından dolayı (B) kurumuna (%50X%40=) %20 dolaylı ortaklığı bulunmaktadır. Her ikisini topladığımızda (A) kurumunun yurtdışına bulunan (C) kuruma doğrudan ve dolaylı ortaklık oranı toplamı (%10+%20=) %30 olduğundan KVK'nun 33. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan ortaklık şartı gerçekleşmiş olmaktadır.

Mahsup edilecek vergiler; yurtdışında kar payı dağıtımına tabi tutulan kazanç üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerden, yani gelir üzerinden alınan vergilerden olması gerekmektedir. Yurtdışında ödenen bu vergiler Türkiye'de ödenen kurumlar vergisinden mahsup edilir.

Anılan Kanun maddesinde ayrıca yurt dışında elde edilecek kar payının kurum kazancına ilave edilirken yurtdışında ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin dahil edileceği belirtilmek suretiyle mahsup edilecek bu vergilerin yurtdışı kazanç tutarı içinde dikkate alınması gerektiğini de açıklığa kavuşturulmuş olmaktadır.

Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanununun 33 üncü maddesinin dördüncü fıkrasında yurtdışı kazançlar üzerinden Türkiye'de tarh edilecek vergilere mahsup edilecek tutarın hiç bir şekilde bu kazançlara Kurumlar



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Vergisi Kanununun 32 inci maddesinde belirtilen orandan (kurumlar vergisi ve geçici vergi oranından) fazla olmayacağı ifade edilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanununun 32 inci maddesi uyarınca kurumlar vergisi oranı %20'dir. Bu durumda yurtdışındaki iştiraklerden elde edilip kurum kazancına intikal ettirilen tutarlar üzerinden yurtdışında ödenen gelir ve kurumlar vergisinin tutarları ne olursa olsun en fazla intikal ettirilen kazancın (yurtdışında ödenen vergiler dahil) % 20'ye kadar olan kısmı mahsup edilecektir.

Yukarıda belirtilen sınırlamalar dikkate alınmak koşuluyla, zarar mahsubu veya istisnalar sonucu ilgili yılda Türkiye'de vergiye tabi kurum kazancının oluşmaması nedeniyle, Türkiye'deki beyannamelere dahil edilen yurt dışı kazançlar üzerinden mahallinde ödenen vergilerin kısmen veya tamamen mahsubuna imkan bulunmazsa, bu mahsup hakkı izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabilir.

Yurt dışında yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazançların genel sonuç hesaplarına intikali esnasındaki kur uygulanacaktır. Bu açıdan yurtdışından elde edilen kazançlar için elde etme tarihi olan ve şirketinde yasal defter kayıtlarına intikal ettirdiği tarihteki ABD Doları döviz kuru olan 2,08 TL'nin esas alınması ve buna göre işlem yapılması gerekmektedir.

Buna göre yukarıda anlatılan hususlar dikkate alındığında (A) kurumunun yurtdışı iştiraki olan (B) kurumundan dolayı Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yurtdışında ödediği vergiler ve bu vergilerden mahsup edebileceği tutar aşağıdaki tabloda hesaplandığı gibi olması gerekmektedir.

(B) Kurumunun toplam kurum kazancı	2.000.000.- ABD doları
(B) kurumunun bulunduğu (yabancı) ülkedeki kurumlar vergisi oranı	%15
(B) Kurumunun yabancı ülkede ödediği kurumlar vergisi (%15)	300.000.- ABD Doları
Yabancı ülkede ödenen kurumlar vergisinden (A) Kurumunun elde ettiği iştirak kazancına isabet eden tutar (300.000 x %10)	30.000.- ABD doları
(B) Kurumunun dağıtılabilir kazancı	1.700.000.- ABD doları
(A) Kurumunun elde ettiği kâr payı	170.000.- ABD doları
Yabancı ülkede dağıtılan kâr paylarına uygulanan vergi kesintisi oranı	%15
(A) Kurumunun elde ettiği kâr payından dağıtım aşamasında yurt dışında kesilen vergi (170.000 x %15)	25.500.- ABD doları
A) Kurumunun elde ettiği net kâr payı tutarı döviz olarak (170.000 - 25.500)	144.500.- ABD doları
(A) Kurumun yasal defterine intikal ettirilen net kazanç tutarı (144.500,-X 2,08)	300.560,-TL
Kurum yasal defterine intikal ettirmesi gereken yurtdışı kazanç tutarı (25.000,- +30.000,-+144.500,-)	200.000.- ABD doları
Kurum yasal defterine intikal ettirmesi gereken yurtdışı kazanç tutarı TL değeri (200.000,-X2,08=)	416.000,-TL
Mahsup imkanı olan vergilerin toplam TL Tutarı (30.000 + 25.500) X 2,08	115.440,-
En fazla mahsup edilebileceği vergi tutarı (416.000 X %20)	83.200,-

Yukarıdaki hesaplamalardan görüleceği üzere (A) kurumunun mahsup edebileceği yurtdışı vergilerinin tutarı 83.200,-TL'dir. Bu durumda (A) kurumu 2015 yılına ilişkin kurum kazancını beyan ederken yurtdışı iştirakine ilişkin olarak 416.000,-TL iştirak kazancı beyan edecek ve bu kazançla ilişkin yurtdışında ödediği vergilerden dolayı hesaplanan kurumlar vergisinden 83.200,- TL'yi mahsup edebilecektir.

Yurtdışında ödenen verginin mahsup sınırını aşan kısmı olan 32.240,-TL (115.440 – 83.200) ise mahsup sınırını aşması dolayısıyla cari yılda veya sonraki yıllarda mahsup edilmesi mümkün değildir.

Yurt dışında ödenen vergilerin geçici vergiden mahsubu mümkündür. Geçici vergilendirme dönemi içinde yurt dışından elde edilen gelir bulunması halinde, bu gelirler üzerinden elde edildiği ülkelerde kesinti



veya diğer şekillerde ödenen vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilecektir. Ancak, indirilecek tutar, yurt dışında elde edilen kazançlara %20 geçici vergi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

Yabancı ülkelerde vergi ödendiği, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik olunmadıkça, yabancı ülkede ödenen vergiler Türkiye’de tarh olunan vergiden indirilemeyecektir.

Kurumlar vergisinden indirim konusu yapılan vergilerin yabancı ülkelerde ödendiğini gösterir belgelerin, tarhiyat sırasında mükellef tarafından ibraz edilememesi halinde, yabancı ülkede ödenen veya ödenecek olan vergi, %20 kurumlar vergisi oranını aşmamak şartıyla o memlekette câri olduğu bilinen oran üzerinden hesaplanacaktır.

Tarhiyatın bu suretle hesaplanan miktara isabet eden kısmının ertelenmesi, ibraz edilmesi gereken belgelerin, tarh tarihinden itibaren en geç 1 yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi halinde, bu belgelerde yazılı kesin tutara göre tarhiyatın düzeltilmesi gerekmektedir.

Mücbir sebepler olmaksızın belgelerin anılan süre zarfında ibraz edilmemesi veya bu belgelerin ibrazından sonra ertelenen vergi tutarından daha düşük bir mahsup hakkı olduğunun anlaşılması halinde, ertelenen vergiler normal vade tarihi itibarıyla mükelleften aranır. Normal vade tarihi geçmiş ise için 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre gecikme zammı hesaplanacaktır.

Cevap :3

Sermaye azaltımı 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun (TTK) 473, 474 ve 475 inci maddelerinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddelerde sermaye azaltımının usul ve esasları belirlenmiştir. Bu usul ve esaslara uyulması kaydı ile anonim şirketler sermayelerini TTK 332 nci maddesindeki asgari sınırlara kadar azaltabilirler.

Uygulamada esas olarak sermaye azaltımı iki temel amaç ile yapılmaktadır. Birincisi şirketin geçmiş yıl zararlarının bilançodan çıkarılması ve bu sayede ileride kar dağıtılabilir hale gelmesini sağlamak. Çünkü Türk Ticaret Kanununa göre geçmiş yıl zararları ortadan kaldırılmadıkça şirketler kar dağıtımında bulunamazlar. İkincisi şirkette atıl duran sermayenin çekilmesidir. Bazı ortakların şirketten ayrılması için yapılan sermaye azaltımı ikinci amaçla yapılan sermaye azaltımı ile aynı sonuçları doğurmaktadır.

Birinci amaçla yapılan sermaye azaltımında şirketin bünyesinden herhangi bir kaynak transferi olmayacak yalnızca şirketin bilançosunun öz kaynaklar bölümünde yer alan sermaye hesabı ile yine aynı bölümde negatif değer olarak yer alan geçmiş yıl zararlarının karşılıklı olarak azaltılması söz konusu olacaktır. Diğer bir anlatımla bu durumda şirketin kendi bünyesinde gerçekleştirdiği bu işlemlerden dolayı ortakların ellerine her hangi bir kaynak geçmeyecektir. Bu şekilde yapılan sermaye azaltımında bazı şartların aranmayabileceği Türk Ticaret Kanununda belirtilmiştir (TTK 474/2. maddesine göre “Sermaye, zararlar sonucunda bilançoda oluşan bir açığı kapatmak amacıyla ve bu açıklar oranında azaltılacak olursa, yönetim kurulunca alacaklıları çağırılmadan ve bunların haklarının ödenmesinden veya teminat altına alınmasından vazgeçilebilir.”).

Yukarıda da belirtildiği üzere; sermaye azaltımında ikinci amaç ise atıl kalan sermayenin ortaklara verilmesidir. Bu durumda ortaklara verilen sermayenin hangi unsurlardan oluştuğu veya hangi unsurlardan oluşma ihtimalinin olduğunun vergisel sonuçları farklı olacaktır.

Temel olarak sermayenin içerebileceği bu unsurları iki ana başlık altında toplayabiliriz. Bunlardan bir tanesi sermayenin, ortakların şirkete daha önce koydukları sermayeden oluşması durumudur. Bu durumun



kapsamında, şirket ortağının şirkete olan sermaye taahhüdünü yerine getirmemesi sonucu hisselerinin iptali ile oluşan sermaye azaltımını da sayabiliriz. Şirket ortağının şirkete koyduğu sermayenin bir kısmını geri almasını vergi kanunları açısından bir sorun yada diğer bir anlatımla bir yükümlülük doğurmamaktadır. Daha açık bir ifade ile vergisel bir boyutu yoktur. Yapılan sermaye azaltımı kar dağıtımı niteliğinde olmadığından, ayrıca da vergi kanunlarındaki şarta bağlı istisnaları ihmal etmediğinden gelir ve kurumlar vergisi tevkifatına tabi değildir. Tabidir ki bu durumda yapılan sermaye azaltımında şirket ortaklarının statüsü de (tam veya dar mükellef olmaları-gerçek veya tüzel kişi olmaları) sonucu değiştirmeyecektir.

Sermaye azaltımında ikinci durumu ise azaltılan sermayenin, şirketin faaliyetleri sonucu oluşturduğu kaynaklarının sermayeye eklemesiyle oluşan sermaye tutarı üzerinden yapılmasıdır. Bu durumda sermaye azaltımına konu olan tutarın kaynağı vergilendirme açısından önem taşımaktadır. Böyle bir durumda bir nevi kar dağıtımı söz konusu olmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1) numaralı bendinde her nevi hisse senetlerinin kar payları menkul sermaye iradı sayılarak anonim şirketlerin ortaklarına dağıttığı karların menkul sermaye iradı olduğu hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapmak zorunda olanlar belirtilerek; 6/b-i alt bendinde tam mükellef kurumlar tarafından, tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergiden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından tevkifat yapılacağı belirtilmiştir. 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince söz konusu tevkifatın oranı yüzde onbeştir. Yine Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b-ii maddesi uyarınca 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 kar paylarından tevkifat yapılacağı belirtilmiş ve anılan Bakanlar Kurulu Kararı gereğince söz konusu tevkifatın oranı yüzde onbeş olarak belirlenmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin ikinci fıkrasında ise vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kar payları üzerinden tevkifat yapılacağı belirtilmiştir. 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince söz konusu tevkifatın oranı yüzde onbeştir. "Dar mükellefiyette vergi kesintisi" başlıklı Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrasında ise tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilcisi aracılığı ile elde edilenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf dar mükelleflere dağıtılan ve GVK'nın 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kar payları üzerinden KVK'nın 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulanlar hariç olmak üzere tevkifat yapılacağı belirtilmiştir. 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince söz konusu tevkifatın oranı yüzde onbeş olarak belirlenmiştir.

Tevkifata ilişkin yukarıda değinilen tüm kanun maddelerinde parantez içi hükümlerle karın sermayeye eklenmesinin kar dağıtımı sayılmayacağı açık olarak ifade edilmiştir.

Karın dağıtılmayıp sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmayacağı için tevkifat yapılmadan sermaye eklenen unsurlar sermaye azaltımı gündeme geldiğinde vergisel açıdan bazı yükümlülükleri gündeme getirecektir. Bu yükümlülüklerle ilişkin açıklamaya aşağıda yer verilecektir.

Şirketin faaliyetleri sonucu oluşan ve sermayenin bir unsuru olan kaynakları vergisel yükümlülüklerine göre ikiye ayırabiliriz.

1- Dağıtılması durumunda sadece dağıtıma bağlı olarak vergi tevkifatı yapılması gereken sermaye unsurları:

Somut olarak ifade edersek sermayeye ilave edilmiş geçmiş yıl karları bunun en güzel örneğidir.



TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Güncel vergi mevzuatımız uyarınca, kurumların vergi sonrası kazançları sadece dağıtılması halinde tevkifata tabi tutulmakta, dağıtılmayan karların sermayeye ilavesi kar dağıtımı sayılmamaktadır. Dağıtılmayan karlar şirket bünyesinde yedek akçe olarak tutulabileceği gibi sermayeye de ilave edilebilir. Her iki durumda da vergilendirme söz konusu olmamaktadır.

Şirket bünyesinde dağıtılmayan karların, sermayenin azaltılması suretiyle ortaklara verilmesi durumunda bu karlar üzerinden kar dağıtımına bağlı şirket ortağının statüsü dikkate alınarak vergi tevkifatının yapılması gerekmektedir.

Bu durumda tevkifatın yapılıp yapılmayacağına veya hangi kanun maddesine göre yapılacağını belirlemek için şirket ortağının statüsü (gerçek kişi – kurum veya tam mükellef dar mükellef olması) önem arz etmektedir. Yapılacak tevkifata ilişkin yasal açıklamalara daha önce değinildiğinden burada tekrarlanmamıştır.

Önem arz eden ve belirtmemiz gereken bir diğer husus ise dağıtıldığı kabul edilen geçmiş yıllar karının hangi yıllara ilişkin olduğudur.

Gelir Vergisi Kanununun Geçici 62 nci maddesi uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin 31.12.1998 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarının dağıtılması halinde tevkifat yapılmaması gerekmektedir. Yine anılan Geçici 62 nci madde uyarınca bu kapsam dışında kalan ve 31.12.2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlardan ve Geçici 61 inci madde kapsamında tevkifat tabi tutulmuş kazançlardan tevkifat yapılmayacaktır. Konuya ilişkin açıklamalara 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "15.6.3 Gelir Vergisi Kanununun geçici 62 nci madde uygulaması" başlıklı bölümünde yer verilmiştir.

2- Dağıtılması halinde üzerinden hem kurumlar vergisi hem de dağıtımına bağlı olarak tevkifat hesaplaması gereken sermaye unsurları:

Sermayeye ilave edilen ve üzerinden hem kurumlar vergisi hesaplanmayan hem de tevkifat yapılmayan şirket içi kaynaklar. Bu kaynaklarının kurumlar vergisi hesaplamama gerekçelerine bakmak gerekmektedir. Eğer sadece pasifte tutulması ve ortaklara dağıtılmaması amacından dolayı (şirket mali yapısını güçlendirmek amacıyla olduğu gibi) bu kaynaklar kurumlar vergisinden istisna tutulmuş ise bu durumda şirket ortaklarına dağıtılmak ile öngörülen amacın dışına çıktığı için kurumlar vergisine tabi tutulması ve devamında tevkifata da tabi tutulması gerecektir.

Vergi Usul Kanununun Mükerrer 298 inci maddesinin A bendinin 5 inci fıkrası uyarınca öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları, düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl Zaralarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir ve bu işlemler kar dağıtımı sayılmaz. Yine anılan Kanun maddesi uyarınca; pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulur.

Şirketin sermayesinin içeriğinde sermayeye ilave edilmiş enflasyon farklarının bulunması durumunda sermaye azaltılması, bu enflasyon farklarının işletmeden çekilmesi anlamına gelecektir. Dolayısıyla sermaye azaltılması yoluyla ortaklara ödenen tutarın sermayeye ilave edilmiş olan öz kaynaklara ilişkin enflasyon farklarına isabet eden kısmın öncelikle kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Ayrıca bu işlem özü itibarıyla bir kar dağıtımı olması nedeniyle de vergi sonrası dağıtılan kazanç üzerinden kar dağıtımına bağlı tevkifat yapılması gerekmektedir.

Bazı durumlarda sermayeden veya özel fonlardan çekilmemesi belirli bir süre şartına bağlanan istisnalarda; bu süre içerisinde çekilmesi, kurumlar vergisi açısından vergilendirme işlemini gündeme



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

getirirken, şarta bağlanan sürenin geçmesinden sonra bu unsurlardan dolayı sermaye azaltımı kurumlar vergisi açısından aynı sonucu doğurmayacaktır.

KVK'nun 5/1-e maddesinde yer alan gayrimenkul ve iştirak kazançları istisnası buna bir örnek olarak verilebilir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin 1 fıkrasının (e) bendi uyarınca kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip olduğu kurucu hisse senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisnadır. Anılan Kanun maddesinde satış kazancının bu istisnadan yararlanan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte bir fon hesabında tutulması gerektiği belirtilmiştir. Bu yükümlülüğe uymayan kurumların yani istisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziya uğratılmış sayılacaktır. Diğer bir ifade ile zamanında alınmayan kurumlar vergisi vergi ziyası cezası ile birlikte mükelleften aranacaktır. Ayrıca söz konusu kurumlar vergisinden sonra kalan tutar bir kar dağıtımı olarak değerlendirileceğinden vergi sonrası dağıtılan kazanç üzerinden kar dağıtımına bağlı tevkifat yapılması gerekmektedir. Kanun maddesinde belirtilen beş yıllık sürenin dolmasından sonra sermaye azaltılması durumunda sermaye azaltılması yoluyla ortaklara yapılan ödemelerden kurumlar vergisi hesaplanmayacak, söz konusu tutarlar sadece sermaye azaltılmasına bağlı vergi kesintisine tabi olacaktır.

Her ne kadar şu an itibarıyla yürürlükte olmasalar da azaltılan sermayenin içerisinde yeniden değerlendirme değer artış fonlarının ve maliyet artış fonlarının bulunması durumunda da benzer bir uygulamanın söz olabileceği ileri sürülebilir. Yürürlükte oldukları dönemlerde her iki uygulama ile amaçlanan enflasyon nedeni ile oluşan fiktif karların işletme bünyesinde kalması koşuluyla vergiye tabi tutulmaması olduğundan sermaye azaltılması yoluyla ortaklara ödenen bu fonların üzerinden kurumlar vergisi hesaplanması gerektiği düşünülmektedir.

Yukarıda azaltılan sermayenin kaynaklarına göre vergisel açıdan oluşabilecek sonuçlar esas hatlarıyla açıklanmıştır. Ancak anlatım kolaylığı açısından sermaye azaltımında, azaltımın kaynakları (unsurları) tek tek elle alınmıştır. Bu kaynakların birlikte olması fazlasıyla mümkün olduğu için azaltımında bunlardan hangi kaynağın öncelikli olarak dikkate alınacağı ve bu öncelik belirlemede hangi yöntemin kullanılacağına ilişkin bugüne kadar yasa düzeyinde bir düzenlemede bulunulmamaktadır.

Sermaye azaltımında azaltılan sermayenin farklı unsurlardan oluşması halinde hangi unsurunun veya unsurların sermaye azaltımı kapsamında olduğunun (öncelikli olarak dikkate alındığının) tespiti için ileri sürülebilecek yöntemleri kısaca aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

- vergisel sonuç doğurmayan sermaye unsurlarının öncelikle dağıtıldığının kabul edilmesi,
 - vergisel sonucu olan sermaye unsurlarının öncelikle dağıtıldığının kabul edilmesi,
 - azaltılan sermayenin, sermayeyi oluşturan unsurlara göre orantılı olarak dağıtıldığının kabul edilmesi,
 - sermaye azaltımında şirket yetkili organlarının kararları doğrultusunda hangi unsurun dağıtıldığının belirlenmesi,
 - sermayeye eklenme tarihi dikkate alınarak, ilk giren unsurdan başlanarak ileriye doğru gidilmesi veya son eklenen unsurdan başlanarak geriye doğru gidilmesi,
- yöntem olarak esas alınabilir.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Yukarıda da belirlediğimiz gibi azaltılan sermayenin farklı unsurlardan oluşması halinde nasıl bir yöntem izleneceğine ilişkin vergi kanunlarında herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Yine konuya ilişkin olarak genel tebliğ veya sirküler bazında da bir açıklama bulunmamaktadır. Mevcut durumdaki bu boşluk Gelir İdaresi Başkanlığının vermiş olduğu özgelgelerle doldurulmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı Vergi Dairesi Başkanlıkları tarafından çeşitli tarihlerde verilen özgelgelerde istikrar kazanan görüş ise azaltılan sermayenin öncelikle vergilemeye konu unsurlardan oluştuğunun kabul edilmesi gerektiği ve buna göre vergilendirme işlemi yapılması gerektiğidir.