

Japonya mukimi dar mükellef kurumun Türkiye'de bulunan limited şirket hisselerini Malezya mukimi dar mükellef kuruma satması durumunda vergilendirme hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-125[30-2013/239]-235942
Tarih	04.08.2017

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 62030549-125[30-2013/239]-235942

04.08.2017

Konu : Japonya mukimi dar mükellef kurumun Türkiye'de bulunan limited şirket hisselerini Malezya mukimi dar mükellef kuruma satması durumunda vergilendirme.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, şirketinizin 13/10/2005 tarihinde kurulduğu, 14/03/2007 tarihinde yapılan sermaye artışı sonucu Japonya mukimi dar mükellef bir kurumun şirketinizin % 99 oranındaki sermaye payına sahip olduğu ve söz konusu kurumun şirketinizdeki ortaklık haklarını Malezya mukimi dar mükellef bir kuruma satmaya karar verdiği belirtilmiş olup, Japonya mukimi dar mükellef kurumun Türkiye'deki şirketiniz nezdindeki ortaklık haklarını Malezya mukimi dar mükellef kuruma

Türkiye dışında satması halinde elde edeceği kazancın vergilendirilmesi hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmuştur.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin;

- İkinci fıkrasında; birinci maddede sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış,

- Üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 22 nci maddesinde, *"(1) Dar mükellef kurumların işyeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır.*

(2) Dar mükellefiyete tâbi kurumların ticarî veya ziraî kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticarî veya ziraî faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı bu maddenin birinci fıkrasına göre tespit edilir." hükmü yer almıştır.

Aynı Kanunun;

- 25 inci maddesinin dördüncü fıkrasında, dar mükellef kurumlara ait yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin, kurumun Türkiye'deki işyerinin veya daimî temsilcisinin bulunduğu yerin; Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilcisi olmadığı takdirde yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu yerin vergi dairesine verileceği,

- 26 ncı maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellefiyete tâbi olan yabancı kurumların vergiye tâbi kazancının Gelir Vergisi Kanununda yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimsenin, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren onbeş gün içinde Kanunun 27 nci maddesinde belirtilen vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorunda olduğu,

- 28 inci maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellefiyete tâbi yabancı kurumların vergisinin, bunlar hesabına Türkiye'deki müdür veya temsilcileri; müdür veya temsilcileri mevcut değil ise kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına tarh olunacağı,

- 29 uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, dar mükellefiyete kurumlar vergisinin, özel beyannameyle bildirenler ile tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi hallerinde verilecek beyannamelerde beyanname verme süresi içinde ödeneceği,

- 30 uncu maddesinin altıncı fıkrasında, yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde % 15 (2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre %15) oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı

hükümlerine yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde; dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından diğer kazanç ve iratların Türkiye'de elde edilmiş sayılması için bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerektiği hükme bağlanmış olup aynı maddenin son paragrafında söz konusu değerlendirmeden maksadın; ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılması olduğu hükümlerine yer verilmiştir.

Aynı Kanunun "Değer artışı kazançları" başlıklı mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde, ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların, değer artışı kazancı olduğu hükme bağlanmıştır.

Kanunun, "Safi değer artışı" başlıklı Mükerrer 81 inci maddesinin birinci fıkrasında, *"Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesiyle bulunur. Hasılatın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur."* hükmüne; aynı maddenin dördüncü fıkrasında da, *"Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasında, iktisap bedelinin tevsih edilememesi halinde Vergi Usul Kanununun 266 ncı maddesinde yazılı itibari değer iktisap bedeli olarak kabul edilir."* hükmüne yer verilmiştir.

"Türkiye Cumhuriyeti ile Japonya Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 01.01.1995 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Söz konusu Anlaşmanın 13 üncü maddesi;

"1. Bir Akit Devlet mukimince, diğer Akit Devlette yer alan ve 6 ncı maddede belirtilen gayrimenkul varlığın elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar, bu diğer Akit Devlette vergilendirilebilir.

2. Bir Akit Devlet teşebbüsünün diğer Akit Devlette sahip olduğu bir işyerinin ticari varlığına dâhil gayrimenkul varlıklar haricinde bütün varlıkların veya bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette serbest meslek faaliyeti icra etmek üzere kullandığı bir sabit yere ait gayrimenkul varlıklar haricinde bütün varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, bu işyerinin (yalnız veya tüm teşebbüsle birlikte) veya sabit yerin elden çıkarılmasından doğan kazançlar da dâhil olmak üzere, bu diğer Akit Devlette vergilendirilebilir.

3. Bir Akit Devlet mukimince uluslararası trafikte işletilen gemi veya uçakların veya söz konusu gemi veya uçakların işletilmesiyle ilgili gayrimenkul varlıklar haricinde bütün varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, yalnızca bu Akit Devlette vergilendirilebilecektir.

4. Bu maddenin bundan önceki fıkralarında bahsedilenlerin dışında kalan varlıkların elden çıkarılmasıyla bir Akit Devlet mukimi tarafından elde edilen ve diğer Akit Devlette doğan kazançlar bu diğer Akit Devlette vergilendirilebilir."

hükümlerini öngörmektedir.

Anılan maddenin 4 üncü fıkrasına göre, Japonya mukimi kurum tarafından bu maddenin diğer fıkralarında belirtilenlerin dışında kalan varlıkların elden çıkarılmasından dolayı elde edilecek Türkiye'de doğan değer artışı kazançlarını Türkiye'nin de vergileme hakkı bulunmaktadır. Buna göre, Japonya mukimi kurumun, Türkiye mukimi Ltd. Şti.'ne ait ortaklık hisselerini satması karşılığında Türkiye'de doğan kazançlarını Türkiye'nin de vergilendirme hakkı bulunmakta olup, Türkiye'de yapılacak vergilendirme iç mevzuat hükümleri çerçevesinde yapılacaktır.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, Japonya mukimi olan şirketin % 99 payına sahip olduğu Türkiye mukimi limited şirkete ait iştirak paylarının satışından kazanç elde etmesi halinde, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 81 inci maddesi hükmüne göre belirlenecek olan bu değer artışı kazancının, Kurumlar Vergisi Kanununun özel beyana ilişkin hükümlerine göre Türkiye'de

vergilendirilmesi gerekecektir.

Diğer taraftan, her iki ülkenin de bu değer artışı kazançlarından vergi alması durumunda yol açılacak çifte vergilendirme, Türkiye Cumhuriyeti ile Japonya Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasının 22 nci maddesinin 2 nci fıkrasının (a) bendi ile önlenerek olup, değer artışı kazancı için Türkiye'de ödenen vergi Japonya'da ödenecek bu gelire ilişkin vergiden mahsup edilebilecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 09.09.2026