

ANONİM ŞİRKETLERİN TEMETTÜ DAĞITIMINDA ÇİFTE VERGİLENDİRME ANLAŞMALARİ KAPSAMINDA YURTDİŞİ İSTİRAKLERDEN YAPILACAK OLAN KURUMLAR VERGİSİ TEVKİFATI ve HOLLANDA ANLAŞMASI ÖRNEĞİ

CORPORATE TAX WITHHOLDING FOR THE DISTRIBUTION OF DIVIDENDS OF JOINT STOCK COMPANIES FROM OVERSEAS INVESTMENTS UNDER DOUBLE TAXATION AGREEMENTS AND THE EXAMPLE OF THE DUTCH AGREEMENT



Sinan KILIÇ*

ÖZ

Anonim şirketler bir hesap döneminde elde ettiği karı yönetim kurulu kararıyla sermayeye dahil edebilir ya da hisse senedi sahiplerine payları oranında dağıtabilir. Karın sermayeye ilavesinde herhangi bir vergisel yükümlülük doğmazken, karın ortaklara dağıtımı halinde dağıtılan temettü üzerinden tam mükellefler için Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15/2. ve dar mükellefler için 30/3. maddelerine göre kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Kar payları üzerinden dar mükellefler için Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30/3. maddesine göre tevkifat yapılırken ayrıca çifte vergilendirme anlaşmalarındaki oranların da dikkate alınması gerekmektedir. Zira çifte vergilendirme anlaşmalarındaki tevkifat oranları Kurumlar Vergisi Kanunu'nda belirlenen oranlardan daha düşük veya daha yüksek olabilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Çifte Vergilendirme Anlaşmaları, Temettü Dağıtımı, Gerçek Lehdar, Nama Yazılı Hisse Senetleri.

Jel Sınıflandırması Kodları: H25, H26.

ABSTRACT

Joint stock companies may incorporate the profits they make during an accounting period into the capital by the decision of the board of directors or distribute them to the shareholders in the proportion of their shares. While no tax liability arises in the addition of profit to capital, in case of distribution of profit to shareholders, corporation tax withholding is required in accordance with Article 15/2 of the Corporate Tax Law for full taxpayers and 30/3 of Corporate Tax Law for narrow taxpayers. According to Article 30/3 of the corporate tax code for taxpayers who are narrow on dividends, the rates in double taxation agreements should also be taken into account when withholding. This is because withholding rates in double taxation agreements may be lower or higher than those determined in the corporate tax law.

Keywords: Double Taxation Agreements, Dividend Distribution, Real Beneficiary, Registered Share Certificate

Gel Classification Codes: H25, H26.

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, sinan.kilic@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-5720-8000.

Kılıç, S. (Kasım 2019). Anonim Şirketlerin Temettü Dağıtımında Çifte Vergilendirme Anlaşmaları Kapsamında Yurtdışı İstiraklerden Yapılacak Olan Kurumlar Vergisi Tevkifatı ve Hollanda Anlaşması Örneği, *Vergi Raporu*, 242, (210-215).

GİRİŞ

Menkul sermaye iratları Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinde, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar olarak tanımlanmıştır. Bu maddenin 2'nci fıkrası 1 numaralı bendinde her nevi hisse senetlerinin kâr paylarının, 2 numaralı bendinde iştirak hisselerinden doğan kazançların ve 3 numaralı bendinde kurumların İdare Meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr paylarının menkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir. Söz konusu menkul sermaye iratlarından tam mükellefler için Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15/2. ve dar mükellefler için 30/3. maddelerine göre kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Dar mükelleflere dağıtılan temettüler üzerinden yapılan tevkifatlarda genel uygulama şu şekildedir; mukimlik belgesi ibraz eden mükelleflerden çifte vergilendirme anlaşmasında belirlenen oran üzerinden tevkifat yapılırken, mukimlik belgesi ibraz etmeyen mükelleflerden kurumlar vergisi kanunun 30/3. maddesinde belirlenen oran üzerinden tevkifat yapılır. Ancak bu noktada dikkat edilmesi gereken en önemli husus 1 seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği'nde yer alan temettülerin vergilendirilmesi başlıklı düzenlemedir. Bu düzenlemeye göre temettüler üzerinden kaynak ülke mevzuatına göre mi yoksa çifte vergilendirme anlaşmasına göre mi tevkifat yapılacağı açıklanmıştır.

1- YASAL MEVZUAT

Kurumlar Vergisi Kanununun "Dar Mükellef yette Vergi Kesintisi" başlıklı 30/3. Maddesi hükmü;

"Tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iş yeri veya daimî temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef

kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden bu Kanunun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulan kazançlar hariç olmak üzere % 15 (*) oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır."¹ şeklindedir.

Türkiye Cumhuriyeti ile Hollanda Krallığı Arasında imzalanan "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması"nın "Temettüler" başlıklı 10.maddesi hükmü;

- "1. Devletlerden birinin mukimi olan bir şirket tarafından diğer Devletin bir mukimine ödenen temettüler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.
2. Bununla beraber sözkonusu temettüler, temettü ödeyen şirketin mukim olduğu Devlette, o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak bu şekilde alınacak vergi aşağıdaki oranları aşmayacaktır:
 - a) Temettü elde eden, temettü ödeyen şirketin sermayesinin doğrudan doğruya en az yüzde 25'ini elinde tutan bir şirket ise (ortaklıklar hariç), gayrisafi temettü tutarının yüzde 15'i;
 - b) Tüm diğer durumlarda gayrisafi temettü tutarının yüzde 20'si.

Bu fıkra hükümleri, bünyesinden temettü ayıran şirket kazancının vergilenmesine etki etmeyecektir.

3. Devletlerin yetkili makamları 2 nci fıkranın uygulama şeklini karşılıklı anlaşmayla belirleyeceklerdir.
4. Bu Maddede kullanılan "temettü" terimi, hisse senetlerinden, intifa senetlerinden veya intifa haklarından, kurucu hisse

¹ Kurumlar Vergisi Kanunu, Md.30

senetlerinden veya alacak niteliğinde olmayıp kazanç katılmayı sağlayan diğer haklardan elde edilen gelirleri, bunun yanı sıra dağıtımı yapan şirketin mukimi olduğu Devletin mevzuatına göre, vergileme yönünden hisse senetlerinden elde edilen gelirle aynı muameleyi gören diğer şirket haklarından elde edilen gelirleri kapsar.

5. Devletlerden birinin bir şirketinin, diğer Devlette bulunan bir işyerinde icra ettiği ticari faaliyetten elde ettiği kazanç, 7 nci Maddeye göre vergilendirildikten sonra, kalan kısım üzerinden de işyerinin bulunduğu Devlette vergilendirilebilir; ancak bu şekilde alınacak vergi, bu Maddenin 2 nci fıkrasının a) bendinde öngörülen oranın yüzde 50'sini aşmayacaktır.
6. Devletlerden birinin mukimi olan bir temettü lehdarı, temettüyü ödeyen şirketin mukim olarak bulunduğu diğer Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa veya bir Türkiye mukimi Hollanda'da bulunan bir sabit yeri kullanarak Hollanda'da serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve sözkonusu temettü elde ediş olayı ile bu işyerinin ya da sabit yerin arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, 1 inci ve 2 nci fıkra hükümleri uygulama dışı kalacaktır. Bu durumda olayına göre 7 nci veya 14 üncü Madde hükümleri uygulanacaktır.

7. Devletlerden birinin mukimi olan bir şirket diğer Devlette kazanç veya gelir elde ettiğinde, bu diğer Devlet, bu şirket tarafından ödenen temettüler üzerinden herhangi bir vergi alamaz. Bunun istisnasını, sözkonusu temettülerin bu diğer Devletin mukimlerinden birine ödenmesi veya temettü elde ediş olayı ile bu diğer Devlette bulunan bir işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunması oluşturur. Aynı şekilde bu diğer Devlet, bir şirketin dağıtılmayan kazançları üzerinden de bir dağıtılmayan kazanç vergisi alamaz. Dağıtılan temettülerin veya dağıtılmamış kazancın tamamen veya kısmen bu diğer Devlette elde edilen kazançdan oluşması durumu değiştirmez.² şeklindedir.

1 seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği ile Türkiye-Hollanda Krallığı arasında imzalanan "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması"nın hükümlerine açıklık getirilmiş olup, bu açıklamaların, Türkiye'nin diğer devletlerle imzalamış olduğu çifte vergilendirme anlaşmalarındaki hükümler ile mahiyet itibarıyla aynı ve benzer hükümler için de geçerli olacağı ifade edilmiştir. Söz konusu tebliğin uygulanacağı çifte vergilendirme anlaşmalarına taraf olan ülkeler aşağıdaki gibidir.

Taraf Devlet		
1) Avusturya	8) Hollanda	15) İsveç
2) Norveç	9) Pakistan	16) Belçika
3) Güney Kore	10) İngiltere	17) Danimarka
4) Ürdün	11) Finlandiya	18) İtalya
5. Arabistan	12) K.K.T.C.	19) Japonya
6) Tunus	13) Fransa	20) BAE
7) Romanya	14) Almanya	21) Macaristan

² Türkiye Cumhuriyeti ile Hollanda Krallığı Arasında imzalanan Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması, Md:10

2- 1 SERİ NO.LU ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARİ GENEL TEBLİĞİ İŞİĞİNDA TEMETTÜLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Hollanda ile imzalanan çifte vergilendirme anlaşmasının 10. maddesinin 4 numaralı fıkrasına göre temettü, hisse senetlerinden, intifa senetlerinden veya intifa haklarından, kurucu hisse senetlerinden veya alacak niteliğinde olmayıp kazanca katılmayı sağlayan diğer haklardan elde edilen gelirleri, bunun yanı sıra dağıtımı yapan şirketin mukimi olduğu devletin mevzuatına göre, vergileme yönünden hisse senetlerinden elde edilen gelirle aynı muameleyi gören diğer şirket haklarından elde edilen gelirleri ifade eder.

Anlaşmanın 10/1. maddesine göre temettü elde eden şirketin mukimi olduğu ülkenin, elde edilen temettü gelirini vergilendirme hakkı bulunmaktadır. Ancak söz konusu vergilendirmenin yapılabilmesi için elde edilen gelirin mukimi olunan ülkenin iç mevzuatına göre vergilendirilebilir bir gelir olması gerekir. Çifte vergilendirme anlaşmaları temettü elde edenin mukimi olduğu devletin vergilendirme hakkını sınırlamazken, temettü dağıtanın mukimi olduğu devletin vergilendirme hakkını sınırlamaktadır. Anlaşmanın 10/2. maddesine göre kar payları temettü ödeyen şirketin mukim olduğu devlette vergilendirilebilir; ancak bu şekilde alınacak vergi, temettü elde eden, temettü ödeyen şirketin sermayesinin doğrudan doğruya en az yüzde 25'ini elinde tutan bir şirket ise (ortaklıklar hariç), gayrisafi temettü tutarının yüzde 15'ini, ayrıca diğer tüm durumlarda ise gayrisafi temettü tutarının yüzde 20'sini aşamayacaktır. Buna göre temettü ödeyenin mukimi olduğu devlet temettüler için vergilendirme yaparken belirtilen oranları dikkate almak zorundadır.

Dar mükellef kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi birden Türkiye'de bulunan kurumlar Türkiye'de elde ettikleri kazanç üzerinden dar mükellefiyet esasında vergilendi-

rilirler. Bu kurumlardan Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla ticari kazanç elde edenler, tam mükellef kurumlar ile aynı vergisel yükümlülüklerle sahiptirler. Anlaşmanın 10/5 ve 10/6. maddelerine göre temettü elde eden şirketin, temettü elde ettiği devlette ticari faaliyette bulunması ya da serbest meslek kazancı elde etmesi durumunda anlaşmanın ticari kazançlar başlıklı 7. veya serbest meslek kazancı başlıklı 14. maddesine göre vergilendirilir.

Türkiye'deki şirketlerden temettü elde eden dar mükelleflerin çifte vergilendirme anlaşmalarındaki düşük vergi oranlarından faydalanabilmesi için aşağıdaki şartların sağlanması gerekmektedir.

- a) Kurumun anonim şirket olması halinde, hisse senetlerinin nama yazılı olması;
- b) Temettü elde edenin Anlaşmanın 4'üncü maddesindeki hükümler çerçevesinde Hollanda'da mukim olduğunun Hollanda yetkili makamlarından alınmış "Mukimlik Belgesi" ve noterce onaylı Türkçe tercümesi ile tevsiki;
- c) Temettü elde ediş olayı ile Türkiye'deki bir işyeri arasında etkin bir bağın bulunması.

1 seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği'nin temettüler başlıklı bölümünün , tebliğe ekli listede belirtilen ülkeler içinde uygulanması sebebiyle ilgili ülkelerde mukim olan şirketlerin, Türkiye'deki şirketlerden elde ettikleri temettü gelirlerinde çifte vergilendirme anlaşmalarındaki düşük vergi oranlarının uygulanması için hisse senetlerinin nama yazılı olması gerekmektedir. Bu kapsamda hamiline yazılı hisse senetlerinden elde edilen kar paylarında çifte vergilendirme anlaşmalarındaki düşük vergi oranlarının uygulanması mümkün değildir. Burada temettü ödemesi yapan şirketin mukim olduğu devlet iç mevzuatına göre vergilendirme yapılması gerekmektedir. Aynı zamanda söz konusu düzenleme diğer çifte vergilendirme

anlaşmalarındaki gerçek lehdar açıklamalarıyla birbirini desteklemektedir. Ayrıca temettü elde eden şirket, mukimlik belgesini ve noterce onaylı örneğini temettü ödeyen şirkete ibraz etmeli, ayrıca Türkiye’de bir işyeri ile herhangi bir bağı bulunmamalıdır.

Örneğin; Türkiye’de mukim 1.000.000-TL sermayeli halka açık Kartal A.Ş. temettü dağıtım kararı alıyor. Ortaklardan dar mükelleflere ait bilgiler şu şekildedir; Almanya’da mukim Münih Co şirketi %30 ortak (Nama yazılı hisse senedi), Çin Halk Cumhuriyeti’nde mukim Hong şirketi %20 (hamiline yazılı hisse senedi) ortaktır. Burada Almanya 1 seri No.lu tebliğ ekinde yer alan ülkeler arasında olduğundan ilgili tebliğ hükümleri kapsamında incelenecektir. Hisse senetleri nama yazılı olduğundan Münih Co şirketinin gerçek lehdar olduğu açıktır. Bu sebeple Almanya ile imzalanan çifte vergilendirme anlaşması hükümlerinin uygulanmasında herhangi bir sakınca bulunmamaktadır. Almanya ile imzalanan çifte vergilendirme anlaşmasına göre ilgili vergilendirme maddesi *“Bu kapsamda, temettünün gerçek lehdarı temettü ödeyen şirketin sermayesinin dağıtımından en az %25’ini elinde tutan bir şirket ise (ortaklıklar hariç), temettü ödeyenin mukimi olduğu ülkede alınacak vergi Anlaşmada yazılı şartların sağlanması halinde gayrisafi temettü tutarının %5’ini aşmayacaktır.”* şeklindedir. Münih Co şirketi, Türkiye’de mukim Kartal A.Ş.’ye %30 oranında iştirak ettiğinden Kartal A.Ş. tarafından dağıtılan brüt karpayı üzerinden en fazla %5 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılacaktır. Genel tebliğe göre sadece nama yazılı hisse senetleri kabul edildiğinden Münih Co şirketi hisse senetleri hamiline yazılı olsa idi çifte vergilendirme anlaşması uygulanmayacak, Türkiye’deki iç mevzuata göre vergilendirme yapılacaktı. Çin Halk

Cumhuriyeti ise 1 seri No.lu tebliğ ekinde yer alan ülkeler arasında yer almadığından bu tebliğdeki açıklamalar ilgili ülke ile imzalanan çifte vergilendirme anlaşmasını kapsamayacaktır. Bu nedenle Hong şirketinin hisse senetleri hamiline yazılı olsa dahi çifte vergilendirme anlaşması hükümleri geçerli olacak, dolayısıyla ilgili anlaşmada geçerli olan %10 tevkifat oranı üzerinden vergilendirme yapılacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken husus ise Çin Halk Cumhuriyeti ile imzalanan ve birçok çifte vergilendirme anlaşmasında hüküm altına alınan gerçek lehdar şartıdır. Çin Halk Cumhuriyeti ile imzalanan çifte vergilendirme anlaşmasının 10/2. Maddesi; *“Bununla beraber, söz konusu temettüler, ödemeyi yapan şirketin mukimi olduğu Akit Devletçe de bu Akit Devletin mevzuatına göre vergilendirilebilir; ancak temettü elde eden kişi temettünün gerçek lehdarı ise, bu şekilde alınacak vergi gayrisafi temettü tutarının yüzde 10’ unu aşamayacaktır. Bu fıkranın hükümleri, ödenen temettüler dışında kalan şirket kazançlarının vergilenmesini etkilemeyecektir.”*³ şeklindedir. Söz konusu maddeye göre anlaşmadaki oranların uygulanabilmesi için Hong şirketinin gerçek lehdar olması gerekmektedir. Yani Çin Halk Cumhuriyeti’nde mukim olmalı, ayrıca bu ülkede temettü geliri haricinde ticari faaliyetinin bulunması gerekmektedir. Hong şirketinin gerçek lehdar olduğuna kanaat getirilmesi halinde anlaşmadaki %10 oranının uygulanması mümkündür.

Türkiye’deki şirketlere iştirak eden dar mükellefler temettü dağıtımlarında yüksek vergi oranlarından kaçınmak için çifte vergilendirme anlaşmalarında vergi oranı düşük olan ülkelerde şirket kurmaktadır. Söz konusu şirketler üzerinden Türkiye’deki firmalara iştirak edilmekte ve düşük vergi oranlarından faydalanılmaktadır. Kanun ko-

³ Türkiye Cumhuriyeti İle Çin Halk Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması

yucu bu durumu engellemek amacıyla ilgili anlaşmalarda gerçek lehdar ifadesini kullanmıştır.

Örneğin: Türkiye’de mukim 1.000.000-TL sermayeli halka açık Kartal A.Ş. temettü dağıtım kararı alıyor. Çin Halk Cumhuriyeti’nde mukim Hong şirketi Kartal A.Ş’ye %20 (hamiline yazılı hisse senedi) ortaktır. Hong şirketinin ise %100 sahibi Almanya mukim Münih Co şirketidir. Bu durumda Hong şirketine dağıtılan temettünün gerçek sahibi Münih Co şirketidir. Bu yüzden Almanya ile imzalanan çifte vergilendirme anlaşması hükümleri 1 seri No.lu genel tebliğ açıklamaları kapsamında araştırılacaktır. Genel tebliğe göre ise anlaşmadaki oranların uygulanabilmesi için hisse senetlerinin nama yazılı olması gerekmektedir. Hisse senetleri ise hamiline yazılı olduğundan Türkiye’deki iç mevzuat hükümlerine göre vergilendirme yapılacaktır. Hong şirketinin sahiplerinin Münih Co değil de Çin Halk Cumhuriyeti mukimi kişilerden oluştuğunu düşünürsek, Çin Halk Cumhuriyeti, genel tebliğe ekli listede sayılmadığından nama yazılı hisse senedi şartı aranmayacak, anlaşmadaki düşük vergi oranları uygulanabilecektir.

SONUÇ

Ülkemizdeki büyük işletmelere dünyanın çeşitli ülkelerindeki şirketler tarafından yatırım yapılmakta, hisse senetlerinin alınması suretiyle ortak olunmaktadır. Şirketlerin temettü dağıtım sırasında vergilendirme yaparken çifte vergilendirme anlaşmalarını ve 1 seri No.lu genel tebliğ hükümlerini dikkate alması gerekmektedir. 1 seri No.lu genel tebliğ hükümleri, tebliğe ekli

listede sayılı ülkelere bazı sınırlamalar getirmiştir. İlgili ülkelerde faaliyette bulunan şirketlere temettü dağıtımında çifte vergilendirme anlaşması hükümlerinin uygulanabilmesi için hisse senetlerinin nama yazılı olması, Mukimlik Belgesi ve noterce onaylı Türkçe tercümesi ile tevsiki, Türkiye’deki bir işyeri arasında etkin bir bağın bulunmaması gerekmektedir. Bu şartlar aynı zamanda anlaşmalardaki gerçek lehdar kavramını da karşılamaktadır. Burada tereddüt edilen nokta ise, ekli listede sayılmayan ülkelere genel tebliğ hükümleri uygulanmayacak olsa da söz konusu anlaşmalarda gerçek lehdar ifadesi geçmektedir. Hamiline yazılı hisse senetlerinin ise gerçek lehdar kavramını karşılayıp karşılamadığı, ekli listede sayılmayan ülkelerdeki şirketlerin, ellerinde hamiline yazılı hisse senedi olması halinde anlaşma hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağına yönelik bir açıklama bulunmamaktadır. Kanaatimizce 1 seri No.lu genel tebliğ açıklamaları sadece ekli listedeki ülkeleri kapsamakta, diğer ülkelerdeki şirketlere yapılan temettü dağıtımlarında nama yazılı hisse senedi aranmayacaktır.

KAYNAKÇA

- Kurumlar Vergisi Kanunu
- Türkiye Cumhuriyeti İle Çin Halk Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması.
- Türkiye Cumhuriyeti İle Hollanda Krallığı Arasında imzalanan Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması.