

DAR MÜKELLEF KURUMLAR TARAFINDAN TÜRKİYE'DE ELDE EDİLEN KÂR PAYLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

TAXATION OF DERIVED DIVIDENDS IN TURKEY BY NON
RESIDENT INSTITUTIONS



Mehmet DERİCİ*

ÖZ

Yabancı sermaye hareketinin büyük bir ivme kazandığı günümüz koşullarında, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler için yabancı sermaye önemli bir gelir kaynağıdır. Sermaye akışı ortaklık hissesi satın alınması ya da ödünç (kredi verilmesi, tahvil alınması gibi) verilmesi şeklinde olacaktır. Sermaye transfer eden yabancı yatırımcı kâr payı veya faiz geliri elde edecektir. Bu çalışmamızda sermaye koyarak; Türkiye’de kâr payı elde eden dar mükellef kurumların nasıl vergilendirecekleri konusuna mevzuatımız ve vergi anlaşmaları çerçevesinde ayrıntılı olarak incelenecek ve özellikli hususlara yer verilecektir.

Anahtar Kelimeler: Dar Mükellef, Kâr Payı, İşyeri ve Daimi Temsilci, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

ABSTRACT

In today's conditions that foreign capital inflows gained speed, foreign capital is a significant source of income in developing countries such as Turkey. Capital inflows will be channelled towards purchasing stocks of share holders and giving loans (By giving credit and getting bonds). The foreign investor that transfers capital will get dividends from stocks or interests. In this survey, we attempt to examine elaborately how non resident institutions will be taxed according to Turkish legislation and tax treaties. Besides, distinctive points will be assessed.

Key Words: Non Resident Institutions, Dividends From Stocks, Business Head Office and Center of All Business Transactions, Double Taxation Avoidance Agreements

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 07.02.2016 / M.K.T.: 27.05.2016

1- GİRİŞ

Dar mükellef kurumlar, yalnızca Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilecektir. Dar mükellef kurumun kazancını Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edip etmediği ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının varlığı vergilendirme esasların belirlenmesinde büyük önem arz eder. Vergi sistemimiz dar mükellef kurumların kazançların tespiti ve vergilendirme aşamalarıyla ilgili birçok sorunu bünyesinde barındırır. Dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlar nedeniyle vergi kesintisi ya da bir diğer ismiyle stopaj müessesesi de vergi hukukunda yerini almıştır. Vergi kesintisi ile amaçlanan kazancın mükellefin tasarrufuna geçmeden vergilendirilmesinin sağlanmasıdır. Bu açıdan vergi kesintisi önemli bir vergi güvenlik müessesesini ifade etmektedir. Bunlar dışındaki durumlarda ise özel beyan veya yıllık beyanname esas geçerlidir. Türkiye’de elde edilen kâr payları ise özel beyan kapsamında olmayıp, genel itibarıyla stopaj yöntemi ile vergilendirilmektedir. Dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri kâr payının vergilendirme esasları ile çifte vergilendirmeyi önleme çalışmaları çerçevesinde dar mükelleflerin durumunu açıkladık.

2- DAR MÜKELLEF KURUMLARIN ELDE ETTİKLERİ KÂR PAYLARI

Dar mükellef kurumların vergilendirilmelerine ilişkin temel esasları içeren düzenlemeler, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 75’inci maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3’üncü maddesinde yer almaktadır.

Bilindiği gibi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3’üncü maddesinde kurumlar vergisi mükelleflerinden kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanların dar mükellefiyet esasına göre, yani sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmıştır. Aynı maddenin 3’üncü fıkrasında;

Dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur:

- a) 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye’de iş yeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar (Bu şartları taşıyalar bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye’de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye’de yapılmasıdır).
- b) Türkiye’de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar.
- c) Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları.
- ç) Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar.
- d) Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları.
- e) Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

denilmek suretiyle, dar mükellef kurumların kazançlarının kapsamı belirlenmiş, menkul sermaye iratları da dar mükellef kurumlarda kurum kazancının bir unsuru olarak sayılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 75’inci maddesi ise, menkul sermaye iratlarını düzenlemektedir. Söz konusu maddenin ikinci fıkrasının ilk 4 bendi kâr paylarını düzenlemekte olup,

Anılan fıkraya göre;

1. Her nevi hisse senetlerinin kâr payları (kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetlerine verilen kâr payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan

her türlü ödemeler ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kâr payları ile konut finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetlere ve varlık finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetlere ödenen faiz, kar payı veya benzeri gelirler dâhil.);

2. İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dâhildir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7'nci maddesindeki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde; Türkiye'de yerleşik gerçek kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kazançları dağıtılsın veya dağıtılmasın, iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren yıl itibarıyla dağıtılan kar payı sayılır. Türkiye'de vergilendirilmiş kazancın iştirak tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilendirilmiş kısmı bu tutardan indirilir.

Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, Kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzi, kazanç dağıtımı sayılmaz.)

Adi komandit şirketlerde komanditerlerin kâr payları, şirket kârının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılır;

3. Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları;
4. Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı,

kaynağı ne olursa olsun menkul sermaye iradı sayılacaktır.

Dar mükellef kurum tarafından menkul sermayenin Türkiye'de elde edilmesi, GVK'nin 7. maddesi uyarınca aşağıdaki esaslara göre belirlenecektir. Dar mükellef kurumların Türkiye'de menkul sermaye iradı elde etmesi, sermayenin Türkiye'ye yatırılmış olması şartına bağlanmıştır. Sermayenin Türkiye'ye yatırılmış olmasından kasıt, Türkiye'ye sermaye olarak getirilmesi, Türkiye'de borç olarak verilmesi veya benzeri şekillerde Türkiye'de nemalandırılmasıdır. Yatırılmış bulunan bu sermaye karşılığında elde edilen kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar, dar mükellef kurumun Türkiye'de elde ettiği menkul sermaye iradını oluşturacaktır. Menkul sermaye iradının Türkiye'de yapılmakta olan ticari faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancının tespitinde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanacaktır¹.

3- VERGİLENDİRME ESASLARI

3.1- Kâr Paylarının Vergilendirmesi

Dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen kâr payları üzerinden yapılması gereken vergi kesintisine ilişkin hükümlere 5520 sayılı Kanunun 30'uncu maddesinin 3'üncü fıkrasında yer verilmiştir. İlgili madde hükmü uyarınca Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan ya da bunların aracılığı olmadan tam mükellef kurumlardan kâr payı elde eden dar mükellef kurumlar ile kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflerin elde ettikleri kâr payları üzerinden tam mükellef kurumlar tarafından vergi kesintisi yapılması gerektiği belirtilmiştir. İlgili maddenin 3'üncü fıkrasında ayrıca

¹ Süleyman Özasan, "Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi ve Daimi Temsilci Kavramı", Mali çözüm dergisi, Haziran 2015, Sayı: 218

5520 sayılı KVK'nın 15/3'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan kazançlara yönelik olarak bir istisna getirilmiştir.

5520 sayılı KVK'nın 15/3'üncü maddesinde emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere aynı Kanun'un 5'inci maddesinin 1'ini fıkrasının (d) bendinde yazılı kazançlar üzerinden dağıtıl-sın veya dağıtılmasının kurum bünyesinde vergi kesintisi yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Aynı Kanun'un 15'inci maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca yapılan vergi kesintilerinin bir kısmı artık GVK Geçici Madde 67 uyarınca yapılmaktadır. Dolayısıyla söz konusu kazançların Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi aracılığı olmaksızın kar payı elde eden dar mükellef kurumlara ya da kurumlar vergi-sinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılması halinde ayrıca 5520 sayılı Kanunun 30/3'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

KVK'nın 30/3'üncü maddesi uyarınca yapılması gereken vergi kesintisi 12.01.2009 tarih ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1'inci madde (12)'nci bent hükmü uyarınca %15 kesinti oranı üzerinde söz konusu kâr paylarını dar mükellef kurumlara sağlayan tam mükellef kurumlar tarafından yapılacaktır.

Görüldüğü üzere, hisse senetlerinden ve iştirak hisselerinden doğan kâr payları ile kurumlar idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları üzerinden kaynaktaki vergi kesintisi yapılması öngörül-müştür. Ancak, burada dikkat edilmesi gereken nokta, Kanun'un 30/3 fıkrasına göre yaptıkları kar payı ödemeleri üzerinden tevkifat yapacakların sadece "*tam mükellef kurumlar*" olduğudur².

Dar mükellef kurumları ilgilendiren diğer bir kar payı şekli de, GVK'nın 75. maddesinin 4. bendin-de tanımlanan : "Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık ya da özel beyanname vermek zorunda olan dar mükellef kurumların indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmıdır. Bu kâr payının da, ana merkeze transfer edilen kısmı %15 vergi kesintisine tabi tutulacaktır (KVK Md. 30/6). Kesintiye tabi tutulan kâr paylarının, KVK'nın 30. maddesinin 9. bendi hükmüne göre, beyan edilmesi ya da başka gelirler dolayısıyla veri-len beyannamelere eklenmesi isteğe (ihtiyara) bırakılmıştır.

Burada dikkati çeken husus; kesintiye tabi tutulmuş kâr payları için Gelir Vergisi Kanunu'nda ger-çek kişiler için beyan edilmeyeceği açıkça belirtildiği halde kurumlar için Kurumlar Vergisi Kanunu'nda isteğe bağlanmış olmasıdır. Buradan çıkardığımız sonuç; kesintiye tabi gelir elde eden gerçek kişilerin isteseler de beyan edemeyecekleri, fakat kurumların istedikleri takdirde beyan edebilecekleridir³. Doğal olarak, beyan edilmesi halinde; iştirak kazançları istisnası dolayısıyla vergi matrahından indiri-lecek olan bu kar payı daha önce kesintiye tabi tutulduğundan ayrıca, dağıtılan kâr kesintisine de tabi olmayacak dolayısıyla, hiçbir vergisel sonucu olmayacaktır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30/9 fıkrasına göre; ticari ve zirai kazançlar hariç olmak üzere anılan maddeye göre vergisi kesinti yoluyla alınan kazanç ve iratlar için Kanun'un 24 veya 26'ncı maddelerine göre beyanname verilmesi veya bu madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere söz konusu kazanç ve iratların dâhil edilmesi ihtiyaridir. Ancak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının 5, 7 ve 14 numaralı bentlerinde yer alan menkul ser-

² Agâh Dikici, "Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Türkiye'de Elde Edilen Kâr Paylarının Vergilendirilmesi Ve Özel Bir Durum", Vergi sorunları dergisi, Ocak 2010, Sayı:256

³ M. Erdoğan ÖCAL, "Türkiye'den Temettü Geliri Elde Eden Dar Mükelleflerin Vergilendirilmesi", Vergi sorunları dergisi, Kasım 2013, Sayı:302

maye iratları ile fonların katılma belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının verilecek beyannamelere dâhil edilmesi zorunludur. Aynı Kanun'un 34/1 fıkrasında:

“Beyannamede gösterilen kazançlardan, Kanun'un 15'inci maddesinin birinci fıkrasına ve 30'uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre kaynağında kesilmiş olan vergiler (hayat sigorta şirketlerinde matematik karşılıkların yatırıma yönlendirilmesinden elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden yapılan kesintiler dâhil), beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir.”

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin ilk üç fıkrasında sayılan kâr paylarından yapılacak olan kurumlar vergisi kesintisi Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin **3'üncü fıkrasına** göre yapıldığından, kesilen söz konusu vergilerin, elde edilen kâr paylarının ihtiyari olarak verilen beyannameye dâhil edilmesi halinde dahi, hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi imkânı bulunmamaktadır⁴.

3.2- Dar Mükellef Kurumların İş Yeri ve Daimi Temsilci Vasıtasıyla Elde Ettiği Kâr Paylarının Vergilendirilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 156. maddesinde işyerinin tanımı yapılmıştır. Buna göre, işyeri; mağaza, yazıhane, idarehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri ve vapur büfeleri gibi ticari ve sınai faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerlerdir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinde ise daimi temsilcinin tanımı yapılmıştır. Buna göre, daimi temsilci; bir hizmet veya vekâlet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına, belli edilen veya edilmeyen bir süreyle ticari işlemler yapmaya yetkili bulunan kişilerdir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin ikinci fıkrasında bazı kimselerin yukarıda yer alan tanım-daki şartlara uygun olup olmadığına bakılmaksızın daimi temsilci sayılacakları belirtilmiştir. Bunlar;

Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre acen-te durumunda bulunanlar;

Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler;

Mağaza ve depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlardır.

Ayrıca bu maddenin son fıkrasında, bir kimsenin birkaç kişiyi aynı zamanda temsil etmesinin, daimi temsilcilik vasfını değiştirmeyeceği belirtilmiştir.

Açıklandığı üzere işyeri ve daimi temsilci kavramları dar mükellef kurumların vergilendirme esas-ları belirlenmesinde büyük önem taşır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 22/1 fıkrasına göre, dar mükellef kurumun Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettiği her türlü kazanç ve irat **“ticari kazanç”** niteliğinde olup; dar mükellef kurum kazancı, tam mükellef kurumlar için ge-çerli olan hükümlere yani **“ticari kazanç”** hükümlerine göre tespit edilecektir. Dolayısıyla da söz ko-nusu kazançların elde edilmesinde **“tahakkuk esası”** geçerli olmaktadır⁵. Dar mükellef kurumların

⁴ Agâh Dikici, “Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Türkiye'de Elde Edilen Kâr Paylarının Vergilendirilmesi Ve Özel Bir Durum”, Vergi sorunları dergisi Ocak 2010, Sayı:256

⁵ İbrahim Organ, Kemal Akmaz, “Dar Mükellef Kurumlarda Elde etme ve Tefikat Uygulaması”, Yaklaşım Dergisi, Şubat 2012, Sayı: 218

iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla Türkiye’de elde ettikleri ve Gelir Vergisi Kanunu’nda sayılan kazanç ve iratlarının safi tutarlarının tespitinde, indirilecek ve indirilemeyecek giderler, zarar mahsubu, diğer indirimler, örtülü sermaye, transfer fiyatlandırılması gibi düzenlemeler açısından tam mükellef kurumlarla aynı hükümlere tabi tutulacaklardır. Dar mükellef kurum safi kazançları üzerinden geçici ve yıllık kurumlar vergisi hesaplayarak beyan edip ödeyecektir

Dar mükellef kurum Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilcisi olmaksızın ya da Türkiye’de var olan işyeri ve daimi temsilcisiyle bağlantılı olmaksızın kazanç veya irat elde ediyorsa, kurum kazancı **“GVK’da her bir gelir unsuru için belirlenmiş olan hükümlere”** göre ayrı ayrı tespit edilecektir (KVK Md. 22/2).

Söz konusu durumun varlığı halinde, kurum ülkemizde **“ticari ve zirai kazanç”** haricinde bir **“gelir unsuru”** elde ediyor demektir. Bu nedenle dar mükellef kurumlarca elde edilen söz konusu kazanç ve iratların (ticari ve zirai kazançların haricinde kalan diğer gelir unsurlarının) doğumunda **“tahsil”** esasının geçerli olduğunu söyleyebiliriz. Tahsil esasında vergilendirme rejimi ise genelde **“stopaj usulü”**dür⁶.

Özetlemek gerekirse, dar mükellef kurumların Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilcisi olmaksızın elde ettikleri kâr payları üzerinden KVK’nın 30/3 ve 6. maddeleri kapsamında tevkiyat yapılmaktadır. Söz konusu kar payları için de yıllık beyanname verilmesi ya da diğer gelirler için verilecek yıllık veya özel beyannamelere bu iratların dâhil edilmesi ihtiyaridir⁷.

3.3- İştirak Kazançları İstisnasının Kâr Paylarını Vergilendirmesine Etkisi

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5’inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, iştirak kazançları istisnası düzenlenmiştir.

Buna göre kurumların;

- 1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,
- 2) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,
- 3) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Ancak, diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları bu istisnadan yararlanamaz.

KVK’nın 5/1-a maddesinde düzenlenen iştirak kazançları istisnası, yalnızca tam mükellefiyete tabi kurumların sermayelerine iştirak edilmesi suretiyle kurumlarca elde edilen kar paylarını kapsamaktadır. Ancak kâr payını alan kurumun tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisnanın uygulanmasında bir önemi bulunmamaktadır. Bunun sonucu olarak, bu istisnadan tam veya dar mükellef ayrımı yapılmaksızın tüm kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilecektir. Türkiye’de bulunan

⁶ İbrahim Organ, Kemal Akmaz, “Dar Mükellef Kurumlarda Elde etme ve Tevfiyat Uygulaması”, Yaklaşım dergisi, Şubat 2012, Sayı:218

⁷ Ağâh Dikici, “Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Türkiye’de Elde Edilen Kâr Paylarının Vergilendirilmesi Ve Özel Bir Durum”, Vergi sorunları dergisi, Ocak 2010, Sayı:256

işyeri veya daimi temsilcisi aracılığı ile kâr payı elde eden dar mükellef kurumlar açısından bu kabul, kanunun ruhuna ve gerekçesine de uygundur. Çünkü söz konusu istisnanın temel amacı, tam mükellef kurum nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulan kazancın, kazancı elde eden kurum nezdinde tekrar vergilendirilmesini önlemektir. Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumların kazançları, zaten tam mükellef kurumların tabi olduğu hükümlere göre tespit edileceğinden, anılan istisnadan bu kurumların da yararlanmasının istisnanın amacına aykırı bir yönü bulunmamaktadır. Kar pâyını, Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci bulundurmaksızın elde eden dar mükellef kurumların iştirak kazançları istisnasından yararlanıp yararlanamayacağının bir önemi yoktur.

Dar mükellef kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri ve Gelir Vergisi Kanunu’nun 75/2 fıkrasının ilk üç bendinde sayılan kâr payları üzerinden ödemeyi yapanlarca, kurumlar vergisi kesintisi yapılmayacaktır. Bu kurumlar, Türkiye’de elde ettikleri ve Gelir Vergisi Kanunu’nda sayılan kazanç ve iratlarını bir beyannamede toplayacaklar, ödenecek verginin hesaplanması sırasında da, kanunun 5/1-a bendinde düzenlenen iştirak kazançları istisnasını dikkate alabileceklerdir. Dar mükellef kurumların Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde etmedikleri kâr payları karşısındaki durumuna gelince, kanun hükümlerinden, söz konusu istisna hükmünün kanunun 30/3 maddesindeki tevkifata etkisi olmayacağı anlaşılmaktadır. Başka bir deyişle, bu istisnanın, kâr payını Türkiye’de bulunan işyeri ve daimi temsilcisi aracılığı ile elde etmeyen dar mükellef kurumlar için uygulanması mümkün değildir.

3.4- Adi Komandit Şirketlerin Komanditer Ortaklarının Elde Ettikleri Kâr Payları

Adi komandit şirketler Türk Ticaret Kanunu’nun 243 ila 268’inci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Anılan Kanun’un 243’üncü maddesine göre;

“Ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek maksadıyla kurulan ve şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya bir kaçının mesuliyeti tahdit edilmemiş ve diğer ortak veya ortakların mesuliyeti muayyen bir sermaye ile tahdit edilmiş olan şirket komandit şirkettir.

Mesuliyetleri mahdut olmayan ortaklara komandite, mesuliyeti mahdut olanlara komanditer denir. Komandite ortakların hakiki şahıs olmaları lazımdır. Hükmi şahıslar ancak “komanditer” ortak olabilirler.”

Komandite ortakların hakiki şahıs olmaları lazımdır. Hükmi şahıslar ancak “komanditer” ortak olabilirler.”

4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu gereği çıkarılan Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliği’nde de, yabancı yatırımcıların Türk Ticaret Kanunu’nda düzenlenen ticaret şirketlerine ve Borçlar Kanunu’nda düzenlenen adi şirketlere ortak olabilecekleri açıkça belirtilmiştir.

Açıklandığı üzere dar mükellef kurumun adi komandit şirketlerin sermayesine komanditer ortak olarak iştirak etmesinde bir engel yoktur. Komanditer ortakların elde ettiği kar paylarının menkul sermaye iradı sayılacağı Gelir Vergisi Kanunu’nun 75’inci maddesinde açıkça belirtilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30/3 fıkrasına göre, 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 ve Gelir Vergisi Kanunu’nun 75’inci maddesinin ikinci fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden bu Kanun’un 15’inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulan kazançlar hariç olmak üzere tam mükellef kurumlar tarafından %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacaktır. Madde hükmünde sadece tam mükellef kurumların

kesinti yapabileceği ifade edilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda adi komandit şirket kurum olarak sayılmamıştır. Dolayısıyla adi komandit şirket komanditer ortaklarına dağıttığı kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapamayacaktır.

Kâr payları özel beyan kapsamında da değildir. Dar mükellef kurumun kazancı kurumlar vergisi beyannamesiyle beyan edilecektir. Dar mükellef kuruma ait yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesi uyarınca yabancı kuruma kazancı sağlayan adi komandit şirket tarafından verilecektir.

4.5- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Çalışmaları Çerçevesinde Dar Mükellefler Kurumların Vergilendirilmesi

Çifte vergilendirme, vergiye tabi bir gelirin birden fazla ülkede vergi konusu olması, aynı gelirin hem elde edildiği ülkede hem de geliri elde edenin mukim (yerleşik) olduğu ülkede vergilendirilmesidir⁸. Başka bir deyişle, aynı matrah üzerinden aynı dönem içinde ve aynı nitelikli mükerrer vergi alınmasıdır. Bu yolla, aynı gelir üzerinden iki defa vergi alındığından, vergi adaletini ve eşitliğini bozmakta ve modern vergileme ilkelerine de ters düşmektedir. Bu nedenle ülkeler, bunun önüne geçmek için birbirleriyle anlaşma yoluna gitmektedir.

Çifte vergilendirmeyi önleme çalışmaları ile gelirin, ikamet veya kaynak ülkelerden yalnızca birinde vergilendirilmesi veya vergilendirme hakkının her iki ülke arasında bölüşülmesi konularında düzenlemeler yapılmakta ve bu yolla gelirin her iki ülkede birden vergilendirilmesi engellenmiş olmaktadır⁹.

Bu anlaşma, Türkiye'de veya anlaşmaya taraf olan diğer ülkede yerleşik gerçek kişi ve kurumlara uygulanmaktadır. Bu bakımdan, anlaşma hükümlerinden yararlanmak isteyenlerin, o ülkede yerleşik olduklarını kanıtlamaları gerekmekte olup, bunun için yerleşik oldukları ülkenin yetkili makamlarına yazılı olarak başvurup "mukimlik belgesi" almaları gerekmektedir¹⁰.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında yer alan gelir unsurları ise şöyle sıralanabilir¹¹:

- Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirler,
- Ticari kazançlar,
- Uluslararası taşımacılık kazançları,
- Temettü gelirleri,
- Faiz gelirleri,
- Gayri maddi hak bedelleri (royalty gelirleri),
- Sermaye değer artışı kazançları,
- Serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler,
- Ücret gelirleri,
- Şirket yönetim kurulu üyelerinin gelirleri,

⁸ Özdemir, a.g.e.

⁹ <http://www.msxlab.org/forum/soru-cevap/278068-cifte-vergilendirme-nedir.html> (16.04.2009).

¹⁰ Şerafettin Kalaycıoğlu, "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması", Erişim Tarihi: 15 Ocak 2015, (http://www.muhasabetr.com/makaleler/003/Makaleler_003.doc).

¹¹ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/CifteVergilendirme/cifte_vergilendirme.htm Erişim Tarihi: 15 Ocak 2015

- Sanatçı ve sporcu gelirleri,
- Özel sektör çalışanlarının ücret gelirleri ve emekli maaşları,
- Öğretmenler ve öğrencilerin elde ettikleri gelirler ve
- Diğer gelirler olarak düzenlenmektedir.

Dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisinin de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları önem arz etmektedir. Zira çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile vergiye tabi kazancın anlaşmaya taraf ülkelerden hangisi tarafınca vergilendirileceği ve kazanç türleri itibarıyla uygulanacak vergi oranının sınırını belirlemektedir. Dar mükellef kurumun kazançlarının vergilendirmesinde, yerel mevzuatta yer alan hükümlerin yanı sıra ilgili ülke ile imzalanmış bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması varsa bu anlaşma hükümlerinin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının 10’uncu maddesinde kâr paylarının (**temettüleri**) vergilendirilmesi ele alınmaktadır. Bu anlaşmalarda vergileme hakkı, kâr payı elde edenin mukimi olduğu devlete bırakılmıştır. Ancak, bu gelirler elde ettikleri Devlette de (**kaynak devlet**) Anlaşmalarda belirtilen oranları geçmeyecek şekilde vergiye tabi tutulmaktadırlar. Anlaşmalarda, kâr payını elde eden kurumun, kâr payını dağıtan kurumun sermayesini iştirak oranına göre sınırlamalar belirlenmiştir. Örneğin, **Türkiye** ile **Fransa** arasında imzalanan Anlaşmaya göre, iştirak oranı **%10**’dan fazla ise vergi oranı **%15**; iştirak oranı **%10**’dan az ise vergi oranı **%20** olarak belirlenmiştir. Kaynak ülkeler yüksek oranda iştirak edenden daha az vergi alınır anlayışıyla yabancı sermayenin ülkeye girmesini teşvik etmektedirler. Aşağıdaki tabloda çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında örneklem olarak seçtiğim taraf ülkelerin iştirak oranına göre elde ettiği kâr paylarından yapılan kesintiler yer almaktadır.

TEMETTÜLER ÜZERİNDEN KAYNAK DEVLETTE ALINACAK VERGİ ORANLARI		
KAYNAK ÜLKE	İŞTİRAK ORANI	VERGİ ORANI
İNGİLTERE	En az 25 ise (Oy hakkının)	15
	Tüm diğer durumlarda	20
ROMANYA	Tüm durumlarda	15
FRANSA	En az 10 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
MACARİSTAN	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
KAZAKİSTAN	Tüm durumlarda	10
RUSYA	Tüm durumlarda	10
HİRVATİSTAN	Tüm durumlarda	10
YUNANİSTAN	Tüm durumlarda	15
KOSAVA	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
KATAR	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15

5- SONUÇ

Dar mükellef kurumlar, yalnızca Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilecek olup, bazı durumlarda vergi kanunları ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları uyarınca Türkiye’de daimi temsilci veya işyeri bulunması vergilemeyi etkilemektedir. Dar mükellef kurumlar işyeri ve daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye’de elde ettiği kâr payları için yıllık beyanname verecekler, ödenecek verginin hesaplanması sırasında da iştirak kazançları istisnasını dikkate alacaklardır. İşyeri ve daimi temsilci bulundurmaksızın kâr payı elde eden dar mükellef kurumlarda kesinti yoluyla vergilendirilecektir. Ancak Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca “*kurum*” sayılmayan adi komandit şirkette komanditer ortak olan dar mükellef kurumların elde ettiği kâr payları içinde vergi kesintisi yapılacağına ilişkin düzenleme mevzuatımızda yoktur. Kâr payları özel beyan kapsamında da değildir. Dar mükellef kurumun elde ettiği kazancı kurumlar vergisi beyannamesini yabancı kuruma kazancı sağlayan adi komandit verecektir. Adi komandit şirket dar mükellef kurum vergiyi ödemezse haksız yere verginin ödenmesinden muhatap tutulacaktır. Sorunun çözümü için, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30’uncu maddesine, belirtilen kâr payını Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcisi aracılığı ile elde eden dar mükellef kurumlar hariç olmak üzere, adi komandit şirketlerin komanditer dar mükellef kurumlara yapacakları kar pâyı ödemelerinden de kurumlar vergisi kesintisi yapılmasına ilişkin hüküm eklenmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 4875 Sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu
- 4875 Sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliği
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
- DİKİCİ, A. “Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Türkiye’de Elde Edilen Kâr Paylarının Vergilendirilmesi Ve Özel Bir Durum”, Vergi sorunları dergisi, Ocak 2010, Sayı:256
- KALAYCIOĞLU, Ş. “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması”, 15.01.2015, (http://www.muhasibetr.com/makaleler/003/Makaleler_003.doc)
- ORGAN, İ., AKMAZ, K. “Dar Mükellef Kurumlarda Elde etme ve Tevfikat Uygulaması”, Yaklaşım dergisi, Şubat 2012, Sayı:218
- ÖCAL, M. E. “Türkiye’den Temettü Geliri Elde Eden Dar Mükelleflerin Vergilendirilmesi”, Vergi sorunları dergisi, Kasım 2013, Sayı:302
- ÖZASLAN, S. “Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi ve Daimi Temsilci Kavramı”, Mali çözüm dergisi, Haziran 2015, Sayı:218
- Özdemir, a.g.e.
- <http://www.msxlab.org/forum/soru-cevap/cifte-vergilendirme-nedir.htm> Erişim Tarihi: 16 Nisan 2009
- http://www.gib.gov.tr/fileadmin/CifteVergilendirme/cifte_vergilendirme.htm Erişim Tarihi: 15 Ocak 2015