

YABANCI ORTAĞA KÂR DAĞITIMI

YABANCI ORTAĞA KÂR DAĞITIMI

Güray ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
Mazars&Denge Denetim YMM A.Ş.

Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Nisan 2006

1- GİRİŞ

Gerek küreselleşen ticaretin sonucu, gerekse ülkemizin ihtiyaç duyduğu yabancı yatırımlar sonucunda, ülkemizde bir çok yabancı ortaklı (sermayeli) şirket kurulmuştur. Bu şirketler daha ilk kuruluş aşamasındayken yabancı sermayeli (ortaklı) olabilecekleri gibi, daha sonrasında satın alma, birleşme, devir, hisse değişimi, bölünme ya da özelleştirme gibi yine günümüz modern ekonomik oluşumları arasında ve vergi mevzuatımız açısından modern ve yeni şirket yapılanma modelleri içerisinde gerçekleştirilmektedir.

Çalışmamız, **Türkiye’de tam mükellef** sayılan **kurumlar vergisine tabi bir şirketin** (kısmi veya tamamı yabancı sermayeli tüzel kişi vergi mükellefinin), yabancı ortağına (yurt dışındaki dar mükellef kurum ya da kişiye) kâr dağıtımını (transferi) sonucunda yürürlükteki vergi mevzuatımıza göre yapması gereken işlemler, kâr transferi ile ilgili yasal mevzuat ve bu işlemlerin muhasebeye nasıl yansıtılacağı şeklinde sınırlanmıştır. Yani **dar mükellef kişi veya kurumların** Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla gösterdikleri faaliyetler sonucunda elde ettikleri kâr payları **değil**, Türkiye’ye getirdikleri ve bir şirketin mali bünyesine yatırdıkları sermayeleri dolayısıyla tam mükellef olan bu şirketlerden elde ettikleri kâr payları incelenmiştir. Ancak, dar mükellefiyet şeklinde faaliyet gösteren yabancı işletmelere ait iş yerlerinin de ana merkezlerine kâr dağıtımları (aktarımları) konu bütünlüğü açısından kısaca, özet bir şekilde işlenmiştir.

Ayrıca, konumuz ile yakından ilgili olan ve yine çalışmamızın sınırları kapsamında **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları**, örnek ülke olarak **Fransa** seçilerek ele alınmıştır.

2- GELİR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN YABANCI (DAR MÜKELLEF) ORTAĞA KÂR DAĞITIMI

Türkiye’de faaliyet gösteren **yabancı şirketleri** kurumlar vergisi mükellefiyeti açısından iki kategori içerisinde analize tabi tutabiliriz: **Tam ve dar mükellefiyete** tabi yabancı kurumlar. 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun (KVK’nun) 11. maddesi hükmüne göre, KVK’nun birinci maddesinde yazılı kurumlardan **kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanlar, yalnız Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlardan ötürü dar mükellefiyet** esasında vergilendirilecektir. **Türkiye’de tamamı ve/veya bir kısmı yabancı sermaye ile kurulan kurumların kanuni merkezi Türkiye’de bulunacağı için bu kurumlar ise tam mükellefiyet** esasında **gerek Türkiye’de gerekse yurt dışında elde ettiği bütün kazançları üzerinden kurumları vergisine tabi olacaktır.**

Türkiye’de **Türk Ticaret Kanunu (TTK) hükümlerine göre kurulan yabancı sermayeli şirketler ile tam mükellefiyet esasında vergilendirilen yerli kurumların vergilendirilmesi arasında herhangi bir fark bulunmamaktadır.**^[1] Her iki şirkette Kurumlar Vergisi uygulaması açısından **tam mükellef** olarak kabul edilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)’nın, 94. maddesinin ilk fıkrasında sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar (ki, bunlardan birisi de ticaret şirketleridir), söz konusu maddede 15 bent şeklinde sayılan ödemelerden herhangi birisini, yine aynı

bentlerde sayılan kişilere nakden veya hesaben yapmaları durumunda, yine aynı madde de açıklanan esas ve oranlar dahilinde tevkifat (kesinti) yapmak zorundadırlar.

4842 sayılı kanun[2] 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6. bendini aşağıdaki şekilde değiştirmiştir.

6. a) Dağıtılın veya dağıtılmasın Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin 4 numaralı bendinin;

i- (a), (c) ve (d) bentlerinde yazılı kazançlardan, (2003/6577 Sayılı BKK ile % 0, Yürürlük: 01.01.2004)

ii- (b) alt bendinde yazılı kazançlardan, (2003/6577 Sayılı BKK ile % 10, Yürürlük: 01.01.2004)

b- i) Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.), (2003/6577 Sayılı BKK ile % 10, Yürürlük: 01.01.2004)

ii- Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.), (2003/6577 Sayılı BKK ile % 10, Yürürlük: 01.01.2004)

iii- 75. maddenin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iradının ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden, (2003/6577 sayılı BKK ile % 10, Yürürlük: 01.01.2004)

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin 4. bendinin (a), (b), (c) ve (d) alt bentlerinde istisna edilmiş kazançlar aşağıdaki gibidir:

a- Portföyünün en az % 25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymet yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) ile aynı nitelikteki menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden sağladıkları kazançları,

b- (a) alt bendi dışında kalan menkul kıymet yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) ile aynı nitelikteki menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden sağladıkları kazançları,

c- Risk sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

d- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

Bunlardan (a), (c) ve (d) bentlerinde tevkifat oranı % 0, (b) bendinde sayılan kazançlarda ise % 10 olarak uygulanacaktır. Bu kazançların dağıtılıp dağıtılmamasının tevkifat uygulaması açısından hiçbir önemi yoktur. Bunlara uygulanacak tevkifat bu bentte düzenlendiğinden dağıtılması halinde 94/6-b bendine göre ayrıca tevkifat yapılmayacaktır.

94/6-b. Bendinde görüleceği üzere tam mükellef kurumlar tarafından dağıtılan Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) maddesinde sayılan menkul sermaye iratlarından tevkifat yapılacaktır. GVK 75. maddede sayılan bu menkul sermaye iratlarını kısaca açıklarsak;

75/(1) – Her Nevi Hisse Senetlerinin Kâr Payları

Hisse senetleri, anonim şirketler ve eshamlı komandit şirketler tarafından çıkarılabilmektedir.

GVK'nın 75/1. maddesi hükmü uyarınca hisse senedi kâr paylarının yanı sıra, ayrıca, kurucu hisse senetleri ve diğer intifa senetlerine verilen kâr payları ile pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adla yapılan ödemeleri de içermektedir.

Ayrıca SPK'ya göre kurulan yatırım fonu katılma belgelerine ödenen kâr payları da, kâr payı tanımı içinde değerlendirilmektedir.

75/(2) – İştirak Hisselerinden Doğan Kazançlar

GVK'nın 75/2. maddesi hükmü uyarınca kâr payı olarak nitelendirilerek iştirak hisseleri kapsamına giren kazançlar şunlardan ibarettir:

- Limitet şirket ortaklarının kâr payları.
- İş ortaklığı ortaklarının kâr payları.
- Eshamlı komandit şirketlerde komanditerlerin kâr payları.
- Kooperatif ortaklarının kâr payları (Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları işlemlerden doğan karların ortaklara, kooperatifle yaptıkları işlemler oranında dağıtılması kâr dağıtımı sayılmaz.).
- Yabancı kurumların iştirak hisselerinden elde edilen kâr payları.

75/(3) – Kurumların İdare Meclisi Başkan ve Üyelerine Verilen Kâr Payları

Kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine doğan kurum kazancından verilen kâr payları da bu bent uygulamasında kâr dağıtımı olarak kabul edilmektedir.

75/(4) - Dar Mükellef Kurumlarda Menkul Sermaye İradı

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 olarak açıklanacaktır.

Bu menkul sermaye iratlarının 94. maddenin 6/b. bendine göre tevkifat uygulamasına konu olabilmesi için,

a) Tam mükellef kurumlar tarafından;

- Tam mükellef gerçek kişilere,
- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara,
- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olanlara,
- **Dar mükellef gerçek kişilere,**
- **Dar mükellef kurumlara,**
- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere **dağıtılmış olması gerekir.**

Buna göre, tam mükellef kurumlarca;

- **Tam mükellef kurumlara,**
- **Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlara,** dağıtılan kâr payları üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

Bu şekilde kâr payı elde eden tam mükellef kurumun söz konusu kâr paylarını yukarıda sayılan gerçek veya tüzel kişilere dağıtması aşamasında ise, dağıtılan kısım üzerinden tevkifat yapılacaktır.

b) Dar mükellef kurumlar ise; 75. maddenin 4. bendinde sayılan menkul sermaye iradını ana merkezlerine aktarmaları sırasında, aktardıkları bu tutarlar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmaları gerekmektedir.

Söz konusu madde hükmüne baktığımızda, **tevkifat Gelir Vergisi kesintisi) sadece kâr dağıtımına bağlanmıştır. Kârın sermayeye ilave edilmesi halinde kâr dağıtımı yapılmış sayılmayacak tevkifat söz konusu olmayacaktır. [3]**

Dolayısıyla, Türkiye’de kurulmuş, kısmi veya tamamı yabancı sermayeli bir şirket, yurt dışındaki yabancı (dar mükellef) ortağına (tüzel kişi veya gerçek kişi) kâr dağıtımı (transferi) yaparsa, GVK Madde 94/6-b (ii) bendi uyarınca %10 tevkifat (kesinti) yapmak zorundadır.

Kâr dağıtımı ise belirli bir prosedüre bağlanmıştır. Aşağıdaki bölümde kısaca kâr dağıtımın esaslarına değinilecektir.

3- KÂR DAĞITIMININ ESASLARI

Kâr dağıtımı kararı Anonim şirketlerde genel kurul, Limited şirketlerde ise ortaklar kurulu tarafından alınır. 6762 sayılı TTK’nın 469. maddesi hükmü uyarınca kanuni ve ihtiyari yedek akçelerle kanun ve esas mukavele hükümlerince ayrılması gereken diğer paralar safi kârdan ayrılmadıkça kâr payı dağıtılamaz.

Kanuni ve ihtiyari yedek akçeler ayrıldıktan sonra ayrıca ana sözleşmede belirtilen fonlarda kanunlara aykırı olmamak üzere ayrılabilir. Kanuni ve ihtiyari yedek akçeler ile ana sözleşmede ayrılması hüküm altına alınan fonlardan sonra arta kalan şirket kârı üzerinde genel veya ortaklar kurulunun karar yetkisi vardır. Ancak şirket yetkili organları tarafından kâr dağıtım kararı alınmasa bile, TTK’nın 466. maddesinin 3 numaralı bendi uyarınca ödenmiş sermayenin % 5’i oranında birinci temettünün ayrılması zorunludur. Söz konusu bent hükmü karşısında şirket yetkili organları tarafından kâr dağıtım kararı alınmamış olması durumunda dahi kâr dağıtımına bağlı stopaj yükümlülüğü ile karşı karşıya kalmaları söz konusu olabilmektedir. Ancak **TTK’da I. temettünün ayrılma zorunluluğuna uymamanın müeyyidesi yer almamaktadır.**

TTK’nun I. temettüyü düzenleyen 466. maddesinin 3 numaralı bent hükmü irdedeğinde görüleceği üzere, hüküm altına alınan **I. temettünün dağıtılması değil ayrılması zorunludur.** Eğer şirket yetkili organları tarafından kârın dağıtılması kararı alınmaması durumunda kâr dağıtımı yapılmayacak ve ortaklara I. temettü dağıtılması söz konusu olmayacaktır.

Kurumlar vergisi mükellefleri “kâr dağıtım tablosu” düzenlerler. Bu tabloya göre yedek akçeler ayrıldıktan sonra birinci temettü ve ikinci temettü hesaplanır. Kâr dağıtımına bağlı stopajın matrahı da bu temettülerin toplamından oluşur.

Kâr dağıtımına bağlı tevkifat hesabının bir tablo halinde görünümü aşağıdaki gibi olacaktır.

1	DÖNEM KÂRI	Ticari bilanço kârıdır
	ÖDENECEK VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER (-)	
	- Kurumlar Vergisi	Dönem kârı üzerinden ödenecek kurumlar vergisi, istisnalar dolayısıyla yapılacak tevkifatlar ve diğer yükümlülüklerden oluşur
	- Gelir Vergisi Kesintisi	
	- Diğer Vergi ve Yasal Yükümlülükler	
2		
3	Vergi Sonrası Kâr	(1 – 2) Net Dönem Kârı
4	GEÇMİŞ DÖNEMLER ZARARI (-)	Geçmiş yıl zararlarından oluşur
5	I. TERTİP YASAL YEDEK AKÇE (-)	[(3-4) x % 5] Vergi sonrası net kardan geçmiş yıl zararları düşüldükten sonraki tutarın % 5’i kadar hesaplanır. Ancak daha önceden ayrılan I. Tertip Yedek Akçelerle birlikte ödenmiş sermayenin % 20’sini aşamaz. Ödenmiş sermayenin % 20’sine

		ulaşılması ise ayrılmaz.
6	İŞLETMEDE BIRAKILMASI VE TASARRUFU ZORUNLU YASAL FONLAR (-)	Dağıtılması ana sözleşme veya yasalara göre mümkün olmayan kazançlardır. Örneğin emisyon primi, yenileme fonu, gayri menkul kazanç istisnası vb.
7	DAĞITILABİLİR NET DÖNEM KÂRI	[(3 – 4 – 5 – 6)]
8	ORTAKLARA I. TEMETTÜ (-)	Ödenmiş sermayenin % 5'i kadardır. TTK Hükümüne göre ortaklara dağıtılacak kârdır.
9	II. TERTİP YEDEK AKÇE (-)	[(7 – 8) / 11] TTK hükmü uyarınca dağıtılacak % 5 birinci temettü dışında kalan kârın dağıtılması kararlaştırılmış kısmının % 10 kadarı yedek akçe ayrılır.
10	ORTAKLARA II. TEMETTÜ (-)	[(7 – 8 – 9)] Dağıtılabilir kârın hepsinin dağıtılması zorunlu değildir. Böyle bir halde dağıtılması kararlaştırılmış kâr üzerinden hesaplama yapılır.
11	DAĞITILMAMIŞ KÂRLAR VE GEÇMİŞ YIL YEDEKLERİ	Bu bölümde dağıtılmamış kârlar ile geçmiş dönemlerde ayrılmış dağıtılması mümkün yedeklerden <u>dağıtılmasına karar verilen</u> tutarlar yer alır.
12	II. TERTİP YASAL YEDEKLER (-)	(11.Satırdaki Tutar/11) Dağıtılacak yedek ve geçmiş yıl karlarının % 10'u kadardır.
13	ORTAKLARA VERİLEN PAY	(11 – 12) Dağıtılacak yedek ve geçmiş yıl karlarından II. Tertip yasal yedeklerin düşülmesi sonucu ortaklara dağıtılacak kısmını ifade eder.
14	94/6-b'YE GÖRE YAPILACAK TEVKİFATIN MATRAHI	(8+10+13) Şayet dağıtılan kârlar içerisinde daha önce 94/6-b'ye göre tevkifat uygulamasına konu olmuş kazançlar var ise dağıtılan kârın önce bu kazançlardan oluştuğu kabul edilecek ve daha önce tevkifat yapılan bu tutarlar düşüldükten sonraki kısım tevkifat matrahını oluşturacaktır.

Bu kâr dağıtımında önemli bir hususta kardan personele pay veriliyor ise bu tutar ücret olarak değerlendirilecek, gelir vergisi tevkifatı, 94/6-b'ye göre değil 94/1. bendine göre yapılacaktır.^[4] Ayrıca tablodan da görüleceği üzere, şirketler **ticari bilançolarında gözüken geçmiş yıllar ticari zararlarını, elde ettikleri ticari kârlarla kapamadıkça ortaklara hiçbir şekilde kâr dağıtımı yapılamaz.**

Buraya kadar anlattıklarımızı özetlersek;

Tam mükellef kurumların kanunda sayılan kişilere^[5] yaptıkları kâr dağıtımlarından yukarıdaki tabloda hesaplanacak tevkifat matrahına göre % 10 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Kâr dağıtımı yapılmadığı takdirde 94/6-b'ye göre tevkifat söz konusu olmayacaktır.

Dar mükellef kurumlar ise; indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmını **ana merkezlerine aktarmaları** sırasında, aktardıkları bu tutarlar üzerinden % 10 oranında gelir vergisi tevkifatı söz konusu olacaktır.

Diğer taraftan tam mükellef kurumlarca kârın dağıtılmayıp şirket sermayesine eklenmesine karar verilmesi halinde, GVK'nın 94/6-b maddesinin (i) ve (ii) alt bendinin parantez içi hükmü uyarınca, kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmadığından, sermayeye ilave edilen tutar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

Yukarıda belirtildiği üzere Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca **yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların**, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iradını **ana merkeze** aktarmaları halinde, aktarılan bu tutar üzerinden GVK'nın 94/6-b-iii maddesine göre gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Türkiye'de elde edilen kârın ana merkeze aktarılmaması halinde ise gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

Son olarak; GVK Md.94/6-b(ii) bendinde yer alan "Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı eldenler hariç" şeklindeki parantez içi ifade bazen akılları karıştırmaktadır. Burada kastedilen, Türkiye'ye gelerek, TTK hükümleri çerçevesinde, yabancı ülkedeki bir şirketten (ana merkezden) bağımsız, ayrı bir tüzel kişiliğe sahip bir şirket kurulmayıp ancak; Türkiye'de ticari faaliyet gerçekleştiren (ör: şube şeklinde) ve KVK Md.11 açısından dar mükellef olarak tanımlanan kuruluşlara yapılacak kâr payı ödemelerinde **tevkifat yapılmayacağı** açıklanmaktadır. Bu durum aşağıda (4. numaralı bölümde Fransa ile Türkiye arasındaki Ç.V.Ö. Anlaşması örnek olarak seçilerek detaylı bir şekilde işlenecek olup) yer verilecek olan **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında** ele alınmış ve Anlaşmanın 10. maddesinin 6. fıkrasında şu şekilde açıklanmıştır;

"Bir Akit Devlet mukimi olan gerçek temettü lehdarı, temettüyü ödeyen şirketin mukim olarak bulunduğu diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa veya bir Türkiye mukimi, Fransa'da bulunan bir sabit yeri kullanarak Fransa'da serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve söz konusu temettü elde ediş olayı ile bu işyerinin ya da sabit yerin arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, bu maddenin 1 inci ve 2 nci fıkra hükümleri uygulama dışında kalacaktır. Bu durumda, olayına göre bu Anlaşmanın 7 nci veya 14 üncü madde hükümleri uygulanacaktır."

Aşağıda (4. numaralı bölümde) detaylı olarak açıklanacak olmasına rağmen konumuz gereği yeri gelmişken özetle açıklamamız gerekirse; bir Fransız şirketi, temettü geliri elde ettiği Türkiye'de bir iş yeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunması ve temettü elde ediş olayı ile bu iş yeri arasında etkin bir bağ bulunması hali, Anlaşma metninde yer verilen ilk oluşum türüdür. Bu durumda, elde edilen temettüler, Anlaşmanın 10. maddesine göre değil, ticari kazancın vergilendirilmesine ilişkin 7. maddesine göre vergilenecektir. Söz konusu hüküm, menkul sermaye iratlarının, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde, ticari kazancın tespitinde dikkate alınacağını belirten GVK'nun 75. maddesinin son fıkrası hükmü ile paralellik taşımaktadır. Dolayısıyla, örneğin, Fransa mukimi bir şirketin, Türkiye'de bulunan bir iş yerinin aktifinde yer alan Türkiye mukimi bir şirkete ait hisse senetlerinden elde edilen temettüleri Anlaşmanın 10. maddesi uygulanmayacaktır. Başka bir deyişle, söz konusu gelire bu maddede öngörülen düşük vergi oranları uygulanmayacak ve ticari kazancın bir unsuru olarak vergiye tabi tutulacaktır. Yukarıda da belirtildiği gibi GVK 94/6-b(ii) bendinde yer alan parantez içi hüküm nedeniyle, bu Fransız şirketinin Türkiye'deki iş yerine kâr payı aktarılırken stopaj (kesinti) yapılmayacaktır ancak, bu iştirak kazancı, iş yerinin ticari kazancına dahil edilerek ticari kazanç hükümleri çerçevesinde dar mükellef statüsündeki bu iş yeri tarafından beyana konu edilecektir. Yani bu iş yeri, hesap dönemi sonundaki toplam ticari kazancına, vergi mevzuatımız gereği gerekli indirim ve ilaveler uygulandıktan sonra ulaşılabilecek vergi matrahı üzerinden %30 Kurumlar Vergisi hesaplayacak ve beyan edecek, kalan vergi sonrası kârını da dağıtıma konu edebilecektir.

Söz konusu düzenlemeler, bu kuruluşların Türkiye'de elde ettikleri kazançların da yurt dışına vergilenmeden çıkacağı anlamına gelmemektedir. Yine GVK Md.94/6-b(iii) bendinde de dar mükellef kurumların kazançlarını yurt dışındaki **ana merkezlerine aktarmaları durumunda** yine %10 tevkifat (kesinti) yapılacağı açıklanmıştır. İşte bu

vergi sonrası kârın dağıtımını sırasında yapılacak tevkifat (kesinti) GVK Md.94/6-b(iii) bendinde ele alınmıştır. Bu konu da Ç.V.Ö. Anlaşmanın 10. maddesinin 5. fıkrasında aşağıdaki şekilde ele alınmıştır.

“Bir Akit Devlet şirketi (örneğimiz gereği Fransız mukimi bir şirket) diğer Akit Devlette(Türkiye’de) yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunduğu, bu işyerinin kazançları bu diğer Devlette (örneğimiz gereği Türkiye) 7 nci maddeye göre (Ticari Kazanç olarak) vergilendirildikten sonra, kalan kısım üzerinden de vergilendirilebilir; ancak bu şekilde alınacak vergi, bu maddenin (Anlaşmanın 10. maddesinin) 2 nci fıkrasının a) bendinde yer alan verginin yüzde ellisini geçmeyecektir.”

Anlaşmanın 2.a) bendinde yer alan oran %15 olup, bu oranın %50’si de %7,5 olmaktadır. Bu durumda, Türkiye’de dar mükellef olarak vergilendirilen Fransız mukimi şirkete ait iş yeri, kazancını ana merkeze (Fransa’daki şirkete) aktarırken yapacağı tevkifat (kesinti) bu durumda GVK md.94/6-b(iii) bendinde yer alan %10 oranı olmayacak, Anlaşmanın 10. maddesinin 5. fıkrasında belirtilen hesaplama göre bulunan %7,5 olacaktır.

4- YABANCI (DAR MÜKELLEF) ORTAĞA KÂR DAĞITIMLARINDA ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARININ YERİ VE ÖNEMİ

Türkiye’de faaliyet göstermekte olan bir şirketin uluslar arası ilişkileri arttıkça çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının da (Ç.V.Ö.A) yeri ve önemi artmaktadır. Bilindiği gibi Ç.V.Ö.A. ülkemizde yatırım yapan gerçek veya tüzel kişi yabancı yatırımcılar açısından önemli olduğu kadar artık, uluslar arası faaliyet gösteren, yabancı ülkelerde çeşitli yatırımlar ve işler gerçekleştiren Türk mükellefleri açısından da önemli bir yer tutmaktadır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının en önemli amacı, uluslar arası faaliyet gösteren işletmelerin ve uluslar arası yatırım yapan sermayenin, çeşitli ülkelerde farklı vergi mevzuatları karşısında haksız yere birden fazla vergilendirilmesini önlemek, bir anlamda uluslararası vergi adaletini, eşitliğini sağlayarak sermayenin dolaşımını ve ticari faaliyetlerin gelişimini sağlamaktır diyebiliriz.

Ç.V.Ö.A. konumuz açısından, Türkiye’de tam mükellef olan kısmi veya tamamı yabancı sermayeli şirketin, ortağı olan yabancı şirket veya kişilere, bu şirket tarafından kâr dağıtımı yapılması durumunda ne gibi hususların gündeme geleceği noktasında önem arz etmektedir.

Türkiye’nin akdettiği Ç.V.Ö.A.’nda Akit Devletlerden birisinde mukim olanların diğer Akit Devlet’te mukim bir teşebbüsten elde ettiği temettülerin (kâr paylarının) vergilendirilmesine ilişkin ayrıntılı düzenlemeler yer almıştır. Akdedilen bu anlaşmaların temettülere ilişkin maddeleri büyük ölçüde birbirine paralel hükümler içermektedir. [6]Çalışmamızın izleyen kısmında, **Türkiye’nin Fransa Cumhuriyeti ile akdettiği Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması**[7] çerçevesinde temettü vergilemesi açıklanmaktadır.

Söz konusu anlaşmanın temettüler başlıklı 10. maddesi aşağıdaki gibidir:

“1. Bir Akit Devletin mukimi olan bir şirket tarafından diğer Akit Devlet mukimine ödenen temettüler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber söz konusu temettüler, ödemeyi yapan şirketin mukimi olduğu Devletçe de kendi mevzuatına göre vergilendirilebilir; ancak kendisine ödemedede bulunulan kişi temettünün gerçek lehdarı ise bu şekilde alınacak vergi aşağıdaki oranları aşamayacaktır:

a) Temettünün gerçek lehdarı, temettü ödeyen şirketin sermayesinin doğrudan doğruya en az yüzde 10 unu elinde tutan bir şirket ise (ortaklıklar hariç) gayri safi temettü tutarının yüzde 15’i;

b) Tüm diğer durumlarda gayrisafi temettü tutarının yüzde 20’si.

3. a) Bu maddenin 2.b) fıkrasında öngörülen kesinti mahfuz kalmak üzere, bir Türkiye mukimi, Fransa mukimi bir şirketten temettü elde ettiğinde, bu temettü bir Fransa mukimince elde edildiğinde bu kişi nasıl bir vergi alacağına (avoir fiscal) hak kazanıyorsa, Türkiye'de mukim kişi de Fransız Hazinesinden bu vergi alacağına (avoir fiscal) eşit bir miktar para almaya hak kazanacaktır.

b) Bu fıkranın a) bendi hükümleri yalnızca Türkiye'de mukim olan:

i) Bir gerçek kişiye veya

ii) Temettü ödeyen Fransız şirketinin doğrudan doğruya veya dolaylı olarak sermayesinin yüzde 10'undan daha azını elinde tutan bir şirkete uygulanacaktır.

c) Bu fıkranın a) bendi hükümlerine göre Fransız Hazinesi'nden kendisine ödemedede bulunan kişi, bu ödemeler dolayısıyla Türk vergisine tabi tutulmazsa, bu fıkranın a) bendi hükümleri uygulanmayacaktır;

d) Bu Anlaşma'nın amaçları bakımından bu fıkranın a) bendi hükümleri gereğince Fransız Hazinesi'nden yapılan ödemeler, temettü olarak kabul edilecektir.

4. Bu maddede kullanılan "temettü" terimi, 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 gelirleri kapsar. Yatırım fonu ve yatırım ortaklarından sağlanan gelirler de bu terimin kapsamına girer.

5. Bir Akit Devlet şirketi diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunduğu anda, bu işyerinin kazançları bu diğer Devlette 7 nci maddeye göre vergilendirildikten sonra, kalan kısım üzerinden de vergilendirilebilir; ancak bu şekilde alınacak vergi, bu maddenin 2 nci fıkrasının a) bendinde yer alan verginin yüzde ellisini geçmeyecektir.

6. Bir Akit Devlet mukimi olan gerçek temettü lehdarı, temettüyü ödeyen şirketin mukim olarak bulunduğu diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa veya bir Türkiye mukimi, Fransa'da bulunan bir sabit yeri kullanarak Fransa'da serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve söz konusu temettü elde edilmiş olayı ile bu işyerinin ya da sabit yerin arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, bu maddenin 1 inci ve 2 nci fıkraya hükümleri uygulama dışında kalacaktır. Bu durumda, olayına göre bu Anlaşmanın 7 nci veya 14 üncü madde hükümleri uygulanacaktır.

7. Fransa'da mukim bir şirketten temettü elde etmekle beraber, bu temettüler dolayısıyla Fransız Hazinesinden 3 üncü fıkrada öngörülen parayı almaya hak kazanmayan bir Türkiye mukimi, bu şirket tarafından daha önce ödenmiş olması kaydıyla, bu temettülere isabet eden peşin ödemeyi (precompte) geri alabilir. Bu iade, 2 nci fıkraya hükümlerine göre Fransa'da vergilendirilecektir.

Bu Anlaşmanın amaçları bakımından, iade edilen peşin ödemelerin (precompte) gayri safi tutarı temettü olarak kabul edilecektir.

8. 5 inci fıkraya hükümleri saklı kalmak üzere, bir Devlet mukimi olan bir şirket diğer Devletten kazanç veya gelir elde ettiğinde, bu diğer Devlet, bu şirket tarafından ödenen temettüler üzerinden herhangi bir vergi alamaz. Bunun istisnasını, söz konusu temettülerin bu diğer Devletin mukimlerinden birine ödenmesi veya temettü elde edilmiş olayı ile bu diğer Devlette bulunan bir işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunması oluşturur. Aynı şekilde bu diğer Devlet, bu şirketin dağıtılmamış kazançları üzerinden de bir dağıtılmayan kazanç vergisi alamaz. Dağıtılan temettülerin veya dağıtılmamış kazancın tamamen veya kısmen bu diğer Devlette elde edilen kazançtan oluşması durumu değiştirmez."

4.1- Temettü Teriminin Tanımı

Temettülere (kâr paylarına) ilişkin tanım 10. maddenin 4. fıkrasında; "Bu maddede kullanılan "temettü" terimi, 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 dağıtımını yapan şirketin mukimi olduğu Devletin mevzuatına göre, vergileme yönünden hisse senetlerinden elde edilen gelirle aynı muameleyi gören gelirleri kapsar. Yatırım fonu ve yatırım ortaklarından sağlanan gelirler de bu terimin kapsamına girer" şeklinde yer almaktadır.

Yabancı (dar mükellef) ortağa ödenen temettüler (kâr payları) GVK'nun 94/6-b(ii) bendine göre vergi tevkifatına (kesintisine) tabi tutulmaktadır. Başka bir deyişle, söz konusu tevkifat, temettü vergilemesinin bir parçası olarak yapılmaktadır. Dolayısıyla, söz konusu menkul sermaye iradı üzerinden yapılan vergileme Ç.V.Ö. Anlaşma'nın 10. maddesi kapsamında temettü vergilemesi olarak değerlendirilecektir.

4.2- Temettü Elde Edenin Mukim Olduğu Devlet'in Vergilendirme Hakkı

Anlaşmanın 10. maddesinin 1. fıkrasında, temettü elde edenin mukim olduğu Devlet'in (çalışmamız açısından Fransa'nın) vergilendirme hakkı düzenlenmektedir. Buna göre;

"Bir Akit Devletin mukimi olan bir şirket tarafından diğer Akit Devlet mukimine ödenen temettüler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir"

Bu hüküm uyarınca, örneğin, kanuni merkezi Türkiye'de bulunan bir anonim şirketten temettü elde eden Fransa'da mukim bir kişi/kurum/şirket, bu geliri üzerinden Fransa'da da vergilendirilebilecektir. Ancak, Fransa'nın bu geliri vergilendirmesi için Anlaşma'nın bu hükmü tek başına yeterli değildir. Söz konusu gelirin bu Devlet'te vergiye tabi tutulabilmesi için, her şeyden önce bu gelirin bu Devlet'te iç mevzuat uyarınca (Fransız vergi sistemi açısından) verginin konusuna giriyor olması gerekir. Başka deyişle, Anlaşma'nın ne bu hükmü ne de başka bir hükmü, Devletlerin iç mevzuatları uyarınca vergiye tabi olmayan bir gelir unsurunu vergiye tabi tutmamaktadır. [8]

4.3- Temettü Ödeyen Şirketin Mukim Olduğu Devlet'in Vergilendirme Hakkı

Anlaşma, temettü gelirlerinin vergilendirilmesinde, temettü elde edenin (çalışmamız açısından Fransa) mukim olduğu Devlet'in vergileme hakkını sınırlamazken, temettü ödeyen şirketin mukim olduğu (çalışmamız açısından Türkiye) Devlet'in vergilendirme hakkını belli açılardan sınırlama yoluna gitmiştir. Maddenin ikinci fıkrası aşağıdaki gibidir:

"Bununla beraber söz konusu temettüler, ödemeyi yapan şirketin mukimi olduğu Devletçe de kendi mevzuatına göre vergilendirilebilir; ancak kendisine ödemedede bulunulan kişi temettünün gerçek lehdarı ise bu şekilde alınacak vergi aşağıdaki oranları aşamayacaktır:

a) Temettünün gerçek lehdarı, temettü ödeyen şirketin sermayesinin doğrudan doğruya en az yüzde 10 unu elinde tutan bir şirket ise (ortaklıklar hariç) gayri safi temettü tutarının yüzde 15'i;

b) Tüm diğer durumlarda gayrisafi temettü tutarının yüzde 20'si."

4.4- Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi

Anlaşmanın 23. maddesi "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" şeklinde olup, söz konusu maddeye göre çifte vergilendirme aşağıdaki şekilde önlenecektir.

“1. Türkiye’de:

Bir Türkiye mukimi, bu Anlaşma hükümleri uyarınca Fransa’da veya Türkiye’de vergilendirilebilen bir gelir elde ettiğinde, Türkiye, Türk vergi mevzuatının yabancı vergilerin mahsubuna ilişkin hükümleri saklı kalmak üzere, bu kişinin gelirine isabet eden vergiden, Fransa’da gelir üzerinden ödenen verginin mahsubuna müsaade edecektir.

Bununla beraber söz konusu mahsup, Fransa’da vergilendirilebilen gelir için, mahsuptan önce Türkiye’de hesaplanan vergi miktarını aşmayacaktır.

2. Fransa’da:

a) Bir Fransa mukimi bu Anlaşma hükümleri uyarınca Türkiye’de ve Fransa’da vergilendirilebilen bir gelir elde ettiğinde, Fransa bu mukimin gelirine isabet eden vergiden, Türkiye’de ödenen gelir vergisinin mahsubuna müsaade edecektir.

Bununla beraber, söz konusu mahsup, mahsuptan önce hesaplanan ve Türkiye’de vergilendirilebilen gelire isabet eden gelir vergisi miktarını aşmayacaktır.

b) a) bendinin amaçları bakımından "Türkiye’de ödenen gelir vergisi" terimi, Türk vergi mevzuatı gereğince ödenmesi gereken; fakat Türkiye’nin ekonomik kalkınmasını hızlandırmaya yönelik teşvik mevzuatı hükümleri gereğince muafiyete, istisnaya veya indirime tabi tutulan herhangi bir vergi miktarını kapsamaktadır.

Bundan önceki cümleye bakılmaksızın, Türkiye’de gelir üzerinden ödenen vergi:

i) 10 uncu maddenin 2 nci fıkrasının a) bendinde bahsedilen temettülerde yüzde 15 oranında;

ii) 10 uncu maddenin 2 nci fıkrasının b) bendinde bahsedilen temettülerde yüzde 20 oranında;

iii) 11 inci maddenin 2 nci fıkrasında bahsedilen faizlerde yüzde 15 oranında;

iv) 12 nci maddenin 2 nci fıkrasında bahsedilen gayri maddi hak bedellerinde yüzde 10 oranında,

hesaplanacaktır.

Bununla beraber, Türkiye’de mukim olmayan kişilerin, Türkiye’de elde ettiği temettü, faiz ve gayri maddi hak bedellerine Türk vergi kanununa göre uygulanan vergi oranları, bu bentte bahsedilen oranların altına düşürülürse, bu bendin amaçları yönünden, bu düşük oranlar uygulanacaktır."

Yukarıda yer alan anlaşmanın 23. maddesinin **2.a)** bendinden de görüleceği üzere, Türkiye’de ortağı olduğu bir şirketten kâr payı elde eden Fransa mukimi bir kişi/kurum/şirket, elde ettiği kâr payı üzerinden Türkiye’de kesilen (tevkif edilen) vergiyi, eğer bu kâr payını (iştirak kazancını) Fransa’da vergi beyanına konu etmesi gerekiyorsa, Türkiye’de kesilen vergileri, Fransa’da hesaplanan vergisinden mahsup edebilecektir.

4.5- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına Göre, Kişiler Arasında Ayrım Yapılmaması İlkesi

Anlaşmanın 24. maddesine 1. fıkrasına göre; **“Bir Akit Devletin vatandaşları diğer Akit Devlette o Devletin vatandaşlarının aynı koşullarda karşı karşıya kaldıkları veya kalabilecekleri vergilemeden ve buna bağlı mükellefiyetlerden değişik veya daha ağır vergilemeye ve buna bağlı mükellefiyetlere tabi**

tutulmayacaklardır. Bu hüküm, 1 inci madde hükümlerine bakılmaksızın Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olmayan kişilere de uygulanacaktır."

Anlaşmanın bu maddesine göre, her ne kadar Anlaşmanın yukarıda verilmiş olan 10. maddesinin 2. fıkrasında %15 ve %20 oranları yer alıyorsa dahi, bu oranlar değil, GVK'nun Madde 94/6-b(ii) bendinde tespit edilen %10 oranı uygulanacaktır. Kaldı ki, bizim GVK'muzda dar mükelleflere yapılacak tevkifat (kesinti) oranı farklı tespit edilmiş olsaydı dahi (%10'dan fazla), yine de Ç.V.Ö.A'nın buradaki 24/1. maddesi gereği, yine %10 oranı esas alınacaktı.

4.6- Kâr Payını Elde Eden Yabancı Şirketin, Bu Kâr Payını Kendi Ortaklarına Dağıtması Durumunda Vergileme

Konu Anlaşmanı 10. maddesinin 8. fıkrasında aşağıdaki şekilde ele alınmıştır.

"5 inci fıkra hükümleri saklı kalmak üzere, bir Devlet mukimi olan (çalışmamız açısından Fransa mukimi) bir şirket, diğer Devletten(çalışmamız açısından Türkiye'den) kazanç veya gelir elde ettiğinde, bu diğer Devlet (Türkiye), bu şirket tarafından (Fransa'daki yerleşik, mukim olan ve Türkiye'deki tam mükellef ve kısmi veya tamamı yabancı sermayeli şirketten kâr payı elde eden şirket tarafından) ödenen temettüleri üzerinden herhangi bir vergi alamaz. Bunun istisnasını, söz konusu temettülerin bu diğer Devletin(Türkiye'nin) mukimlerinden birine ödenmesi veya temettü elde ediş olayı ile bu diğer Devlette bulunan bir işyeri (Fransa'daki şirket tekrar Türkiye'deki bir şirkete kâr payı dağıtılıyorsa) veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunması oluşturur. Aynı şekilde bu diğer Devlet, bu şirketin dağıtılmamış kazançları üzerinden de bir dağıtılmayan kazanç vergisi alamaz. Dağıtılan temettülerin veya dağıtılmamış kazancın tamamen veya kısmen bu diğer Devlette elde edilen kazançtan oluşması durumu değiştirmez"

Görüldüğü gibi, Fransa'daki bir şirket, Türkiye'ye getirdiği ve bir şirkete yatırdığı sermayesi sonucunda elde ettiği kâr paylarını, kendi ülkesindeki ortaklarına dağıtması durumunda, Türkiye, söz konusu kazancın Türkiye'de elde edildiği gerekçesiyle, Fransa'daki kâr payı dağıtımını üzerinden ve kâr payı elde edenlerin kazançları üzerinden herhangi bir vergileme hakkına sahip değildir.

5- YABANCI SERMAYELİ ŞİRKETLERDE KÂR PAYLARININ YURT DIŞINA TRANSFERİ

5.1- 4875 Sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Hükümleri Dairesinde Yurt Dışına Para Transferi İşlemleri [9]

4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu[10] , Türkiye'ye nakdi veya ayni sermaye getirilerek yapılan doğrudan yabancı yatırımların özendirilmesine, yabancı yatırımcıların haklarının korunması ile yatırım ve yatırımcı tanımlarında uluslararası standartlara uyulmasına, doğrudan yabancı yatırımların gerçekleştirilmesinde izin ve onay sisteminin bilgilendirme sistemine dönüştürülmesine ve tespit edilen politikalar yoluyla doğrudan yabancı yatırımların artırılmasına ilişkin esasları düzenlemektedir.

Düzenlediği esaslar itibariyle yabancı yatırımların Türkiye'ye çekilmesi için önemli ve köklü değişiklikler getiren mezkur Kanun düzenlemesinin en önemli yönü hiç şüphesiz yabancı yatırımcıların Türkiye'de yapacakları doğrudan yatırımlar için herhangi bir merciden izin alma yükümlülüğünün kaldırılmış olmasıdır.

Yabancı yatırımcıların Türkiye'deki faaliyetleri neticesinde elde ettikleri nakdi ve aynı değerlerin yurt dışına transferinde 4875 sayılı Kanun ile 6224 sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu esas itibarıyla benzer düzenlemeler içermektedir.

4875 sayılı Kanun'un "**Doğrudan Yabancı Yatırımlara İlişkin Esaslar**" başlıklı üçüncü maddesinin "**Transferler**" başlıklı (c) bendinde yapılan düzenleme şu şekildedir:

"Yabancı yatırımcıların Türkiye'deki faaliyet ve işlemlerinden doğan net kâr, temettü, satış, tasfiye ve tazminat bedelleri, lisans, yönetim ve benzeri anlaşmalar karşılığında ödenecek meblağlar ile dış kredi ana para ve faiz ödemeleri, bankalar ve özel finans kurumları aracılığıyla yurt dışına serbestçe transfer edilebilir".

Buna göre, Türkiye'de doğrudan yatırım yapan yabancı yatırımcıların, Türkiye'deki faaliyet ve işlemleri neticesinde elde ettikleri kazanç ve iratların **vergisel yükümlülükleri yerine getirdikten sonra kalan tutarı olan net kârları** yurt dışına transfer etmeleri serbesttir. Bu yönde Kanun düzenlemesinde herhangi bir miktar sınırlaması veya kota öngörülmemiştir. Kanun düzenlemesinde **kâr transferi ile ilgili olarak getirilen tek kısıtlama Türkiye'de elde edilen kârın brüt tutarı değil de net tutarının transfer edilebilecek olmasıdır. Bu da gayet doğaldır. Türkiye'de elde edilen kazançların vergisinin ödenmeden yurt dışına çıkılmaması ülkelerin egemenlik haklarının bir gereği daha doğrusu Türkiye'de faaliyet göstermenin bir sonucudur. Bu düzenleme ülkelerin egemenlik haklarının bir gereği olduğundan yabancı yatırımların üzerinde vergi yükü olmayan ülkeler hariç bütün ülkelerde var olan bir düzenlemedir.**

Türkiye'de elde edilen kazançlar dışında çeşitli işlemler neticesinde edinilen değerlerin de yurt dışına transferinde herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. Mesela, **Türkiye'deki şirketlere ortak olan yabancı kişi, kurum ve kuruluşlar ortaklık ilişkisinin sonucu olarak elde ettikleri kâr paylarını (temettüleri) yurt dışına serbestçe transfer edebileceklerdir. Pek tabidir ki, bu transfer de kâr payları üzerinden ödenmesi gereken vergilerin ve diğer yükümlülüklerin yerine getirilmesinden sonra yerine getirilebilecektir.**

Türkiye'deki ticari işletmelerin kapatılmak istenmesi halinde işletmenin kapatılmasını müteakip işletmedeki aktif değerlerin satışından elde edilen kazançların yurt dışına transferinde de herhangi bir sınırlama mevcut değildir. Yabancı kurumlar dilerse Türkiye'ye getirdikleri aynı sermaye unsurlarını yurt dışına götürebilecekler; bu iktisadi kıymetleri yurt dışına götürmek istemediklerinde bunları nakdi değerlere çevirerek bu değerleri yurt dışına serbestçe transfer edebileceklerdir. Türkiye'de faaliyet gösteren dar mükellefiyete tabi kurumların Kurumlar Vergisi Kanunu'nun tasfiye hükümlerine tabi olmadıkları da düşünüldüğünde bu şekilde aynı ve nakdi sermaye transferinin yabancı şahıslar açısından daha kolay olacağı aşikardır.

Mezkur Kanun hükmüne göre yurt dışına transferi mümkün olan bir diğer kalem tazminat bedelleridir. Tazminat bedellerinin mahiyeti kanun maddesinde açıklanmamıştır. Dar mükellefiyete tabi kurumların ve yabancı sermayeli şirketlerin Türkiye'de doğrudan yatırım yapmaları halinde üçüncü kişilerle borç-alacak ilişkisi içine girmesi kaçınılmazdır. Türkiye'de doğrudan yatırım yapan yabancılarla Türkiye'de şirket kuran yerli ve yabancı yatırımcıların ticari ve iktisadi ilişkileri arasında herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Bunun doğal sonucu olarak Türkiye'de ticari kazanç elde eden tam mükellefiyete tabi kurumlar, dar mükellefiyete tabi kurumlar ve yabancı sermayeli şirketlerin vergilendirilmeleri arasında da nüanslar dışında herhangi bir fark bulunmamaktadır. Dar mükellefiyete tabi kurumların ve yabancı sermayeli şirketlerin Türkiye'de borç-alacak ilişkisi içerisine girmesi halinde haksız fiillerden ve sözleşmeye aykırı fiillerden dolayı tazminat davası açma hakkı bulunmaktadır. Bu davanın neticesinde elde edilen bedelleri kanun uygulamasında tazminat bedeli olarak kabul edebiliriz. İşte bu bedellerin ve dar mükellefiyete tabi kurumlarca ve yabancı sermayeli şirketlerin Türkiye'de bu türden elde ettiği olağandışı gelir ve kârların yurt dışına transferinde herhangi bir sınırlama söz konusu değildir.

Uluslararası ticaretin globalleşme hareketlerine bağlı olarak hızla artması neticesinde firmalar arasında teknoloji transferinde de hızlı artış görülmektedir. Özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler, ülkelerindeki teknoloji alanındaki yetersizliği yurt dışındaki firmalarla lisans, teknik yardım ve yönetim anlaşmaları, know-how anlaşmaları ve franchising yoluyla (franchise anlaşması) giderme yoluna gitmektedirler. İşte bu anlaşmalar karşılığında yurt dışında mukim firmalara ödenen kira ve satış bedellerinin (ücret ödemelerinin) transferi serbesttir.

Yurt dışına para transferinin bir diğer nedeni de yurt dışından alınan krediler karşılığında yapılan ana para ve faiz ödemeleridir. Türkiye’de yerleşik firmalarla yurt dışında mukim firmalarca Türkiye’de kurulan ticari işletmelerin işletme ve yönetim ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla yurt dışında mukim banka ve finans kurumlarından kredi temin etmeleri tamamen serbesttir. Bu krediler karşılığında yurt dışında mukim banka, finans kurumu ve diğer şirketlere yapılan ana para ve faiz ödemelerinin yurt dışına transferine de herhangi bir sınırlama getirilmemiştir.

5.2- Türk Parası Kıymetini Koruma Mevzuatına Göre Yurt Dışına Para Transferi İşlemleri [11]

Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karar’a[12] ilişkin 91-32/5 sayılı Tebliğ’in[13] 37. maddesinin 2. fıkrası hükmüne göre, dışarıda yerleşik kişilerin Hazine Müsteşarlığı’nca verilen izinler çerçevesindeki ticari faaliyetlerden sağladıkları kârları ile satış ve tasfiye bedellerinden vergi, resim ve benzeri yükümlülükler düşüldükten sonra kalan kısmı bankalar ve özel finans kurumlarınca transfer edilir. Görüldüğü üzere, 91-32/5 sayılı Tebliğ hükümlerine göre yurt dışına her türlü nakdi ve aynı sermaye ile nakdi ve aynı sermaye karşılığında Türkiye’de elde edilen net karların ve diğer gelirlerin transferi serbesttir

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası’nın, Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı’nın 91-32/5 sayılı Tebliğine ilişkin I-M sayılı Genelgesi’nin “**Türkiye’ye Gelecek Yabancı Sermaye**” başlıklı 26. maddesinin 2. fıkrası hükmüne göre, **dışarıda yerleşik kişilerin Türkiye’deki faaliyetlerinden elde etmiş oldukları kar, temettü ve benzeri transfer işlemleri, ilgililerin talebi üzerine doğrudan bankalar veya özel finans kurumlarınca yapılacaktır.** Buna göre, Türkiye’de şube açan yurt dışında mukim kurumların, **Türkiye’de kurulan yabancı sermayeli şirketlerin** ve açılan irtibat bürolarında **elde edilen kazanç ve/veya iratlar ve kârların, Türkiye’de herhangi bir şirkete iştirak edilmesi halinde temettü gelirlerinin yurt dışına transferi serbesttir.** Bu transfer bankalar tarafından yapılabileceği gibi özel finans kurumları aracılığıyla da gerçekleştirilebilecektir.

Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı karar ile 91-32/5 sayılı Tebliğ’in “Sermaye Hareketleri”ne ilişkin hükümlerinin uygulanmasına dair sermaye hareketleri Genelgesine göre, yurt dışında yerleşik kişi ve kuruluşların Türkiye’deki sermaye paylarının kısmen veya tamamen satış ve/veya tasfiye bedellerinin transferi, ilgililerce vergi ve benzeri yükümlülüklerinin yerine getirildiğinin tevsiki kaydıyla bankalar ve özel finans kurumları tarafından yapılabilecektir.

Yabancı sermayeli kuruluşların Türkiye’deki faaliyetlerinden elde etmiş oldukları kârlar ile ortaklıkların kâr paylarının ilgililerin talebi üzerine, bankalar ve özel finans kurumları tarafından Görünmeyen İşlemlere ilişkin 13.01.2000 tarih ve YB-4 sayılı Genelge’nin F-1 fıkrasında belirtilen esaslara göre transferi yapılacaktır.

Lisans, know-how ve benzeri maddi haklara, lisansa bağlı teknik yardım anlaşmaları ile yönetim ve franchise anlaşmalarına ilişkin ödemeler ile yurt dışındaki kredi kartı kuruluşlarına sözleşme kapsamında yapılacak ödemeler Görünmeyen İşlemlere ilişkin YB-4 sayılı Genelge’nin A-5/b ve A-5/c fıkraları esaslarına göre transfer edilecektir.

Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkın 32 sayılı karar ile 91-32/5 sayılı Tebliğ’e ilişkin I-M sayılı Merkez Bankası Genelgesi’nin “Görünmeyen İşlemlere İlişkin Hükümler” bölümünün uygulanmasına dair Görünmeyen İşlemler Genelgesinin “**Sermaye Gelirleri**” başlıklı F-1. bölümünde yapılan açıklamalara göre, **Türkiye’de şirket kurmuş, iştirakte bulunmuş veya şube açmış bulunan dışarıda yerleşik kişilerin bu faaliyetlerden elde ettikleri karları ile yabancı yatırımcıların Türkiye’deki faaliyet ve işlemlerinden doğan net karları, bankalar veya özel finans kurumları aracılığıyla yurt dışına serbestçe transfer edilebilir.** Petrol Kanunu’na göre yapılacak transfer taleplerinde ise Hazine Müsteşarlığı’nın izni aranacaktır.

Kâr transferi ilk kez yapılıyorsa şirket kuruluşunun Ticaret Sicil Gazetesi'nde yayımlanmış olduğunun tespiti gerekir.

İlgililerden işlem sırasında;

1- Vergi dairesinden onaylı vergi beyannamesi, bilanço ve kâr/zarar hesabının,

2- Vergi tahakkuk ve/veya tahsil fişlerinin,

3- Kâr dağıtım tablosunun

birer nüshası ve transfer edilen tutarla ilgili döviz satım belgesinin bir örneği alınarak transferi yapan şube nezdinde saklanır. Transferin firmanın döviz tevdiat hesabından yapılması halinde döviz satım belgesi yerine transferin bu hesaptan yapıldığını belirten bir makbuz dosyasına eklenir.

Bir önceki hesap döneminin sona ermesini müteakip, şubeler ile Türk Ticaret Kanunu gereğince yıllık olağan genel kurul veya ortaklar kurulu toplantısını yaparak kâr dağıtım kararı alan anonim ve limited şirketler, yukarıda belirtilen belgelerden vergi dairesince onaylı vergi beyannamesi ile vergi tahakkuk ve/veya tahsil fişlerini ilgili bankaya bilahare ibraz etmek üzere kâr transferi yaptırabilirler. Bu durumda firmadan, söz konusu belgeleri ibraz edeceğine dair bir taahhütname alınır. Anonim ve limited şirketler dışında kalan diğer yabancı yatırımcıların kâr transferlerinde de ilgili vergi mevzuatına göre işlem yapılacaktır.

Genelge'nin "**Temettü ve Kâr Payı Gelirleri**" başlıklı F-2. bölümünde yapılan açıklamalara göre, dışarıda yerleşik kişilerce (yurt dışındaki yatırım ortaklıkları ve yatırım fonları dahil) Türkiye'de satın alınan her türlü menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarına ait temettü ve kâr payı gelirleri serbestçe transfer edilebilir.

6- MUHASEBE KAYITLARI

Yabancı ortağa kâr dağıtımında, Türkiye'de yerleşik ortaklara kâr dağıtımı sırasında yapılacak muhasebe kaydı açısından herhangi bir farklılık yoktur.

----- / -----

570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI

570.10 yılı vergi sonrası net kârı

360 ÖDENECEK VERGİLER

360.10 GVK.Md.94/6-b(i)

Yerli gerçek kişi ortaklara kâr

dağıtım stopajı

360.11 GVK.Md.94/6-b(ii)

Yabancı (dar mükellef) ortağa

kâr dağıtım stopajı

540 YASAL YEDEKLER

- 540.01. 1. Tertip Kanuni Yedek
- 540.02. 2. Tertip Kanuni Yedek

331 ORTAKLARA BORÇLAR

- 331.10yılı kâr payları
 - (1. ve 2. temettü toplamları)
 - 331.10.001 Ortak (1)
 - 331.10.002 Ortak (2)
 - 331.10.003 Ortak (3)
 - 331.10.004 Ortak (4)
 - 331.10.005 Ortak (5)

...tarh ve ... numaralı Genel Kurul kararına istinaden,
..... yılı kârının ortaklara dağıtımı

----- / -----

360 hesaba kaydedilen tevkifat (Gelir Vergisi kesintisi) tutarları, muhtasar beyanname ile ertesi ayın 20. günü akşamına kadar vergi dairesine beyan edilecek(GVK Md. 98) ve yine bu ayın 26. günü akşamına kadar da ödenecektir (GVK Md.119).

Unutulmaması gereken bir önemli noktada, GVK Md.94 kapsamında yapılacak tevkifatlar sadece nakden ödemeye hesaben ödemeye de bağlanmıştır. Hesaben ödeme GVK'nun 96. maddesinde şu şekilde açıklanmıştır;

" Vergi tevkifatı, 94. madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihak sahiplerine karşı borçlu gösteren her türlü kayıt ve işlemleri iade eder."

Bu durumda, şirket genel kurulunda hangi tarih itibariyle kâr dağıtımı yapılacağı karara bağlanmışsa, o tarih itibariyle yukarıdaki kayıt yapılmalıdır ve bu kaydın yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile vergi tevkifatı beyan edilmelidir. Genel kurulda, kâr dağıtımı tarihini belirlemesi için yönetim kurulan yetki verildiyse, yönetim kurulunun bu yetkisini kullandığı ve belirlediği tarih itibariyle gerekli işlemler yapılmalıdır. Kâr paylarının nakden ödenmesi beklenmeyecektir. Ya da karar alınmasına rağmen ya da başka nedenlerle yukarıda kayıt resmi defterlere işenirse, o ay itibariyle vergi tevkifatını beyan etme yükümlülüğü oluşacaktır.

7- SONUÇ

Çalışmamızda, Türkiye'de yatırım yapmış bir yabancı şirketin, Türkiye'de yatırım yaptığı/ortak olduğu şirketten alacağı kâr paylarının vergi mevzuatımız karşısındaki durumu incelenmiş, özelde ise Fransa ile yapılan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması örnek alınmış ve bu bağlamda detaylı açıklamalar yapılmıştır. Genellikle Ç.V.Ö. Anlaşmalarında temettüler mevzuu birbirine benzer şekilde kaleme alınmıştır.

Çalışmamızın sınırları kapsamında ulaştığımız sonuç şudur ki; yurt dışında yerleşik bir şirketin, Türkiye'de ortak olduğu (kısmi yabancı sermayeli şirket) ya da bizzat yeni kurduğu (tamamı yabancı sermayeli) bir şirketten elde edeceği kâr payları, Türkiye'de yerleşik olan ve Kurumlar Vergisi Kanunu açısından tam mükellef olarak kabul edilen şirket tarafından TTK kapsamında gerekli yedekler ayrıldıktan ve GVK Md.94/6-b(ii) bendi uyarınca %10 oranında Gelir Vergisi Tevkifatına/Stopajına (kesintisine) tabi tutulduktan sonra kalan net kâr payı, banka kanalı üzerinden yurt dışındaki yabancı ortağa transfer edilebilecektir.

HAZIRLAYAN:

GÜRAY ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Mazars/Denge Denetim YMM A.Ş.

Vergi Bölümü / Uzman Denetçi

[1] BAŞAK, Levent; "Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarca veya Yabancı Sermayeli Şirketlerce Türkiye'de Elde Edilen Kazanç ve/veya İratların Yurt Dışına Transferinde Herhangi Bir Sınırlama Mevcut mudur?", E-Yaklaşım, Şubat 2005

[2] 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

[3] ALTUN, Göksal; "Kurum Kazancı Üzerinden Yapılan Gelir Vergisi Stopajı", E-Yaklaşım, Şubat 2005

[4] ALTUN, Göksal; a.g.m.

[5] Türkiye'de, TTK hükümlerine kurulmuş tam mükellef bir kısmi veya tamamı yabancı sermayeli şirkette, yurt dışındaki yabancı ortağı, Türk vergi mevzuatı açısından dar mükellef kurum/kişi olarak değerlendirildiğinden, GVK Md. 94/6-b(ii) bendi uyarınca, kâr dağıtımı sırasında %10 tevkifat (kesinti) yapacaktır.

[6] ÇOLAK, Muzaffer; "Stopaj ve Sorumluluk Müessesesi", Yaklaşım Yayıncılık, Eylül 2004, sayfa. 275

[7] 18.02.1987 tarihinde imzalanan anlaşma, 10.04.1989 tarihli ve 20135 sayılı Resmi Gazete yayınlanmış ve 01.07.1989 tarihinde yürürlüğe girerek, 01.01.1990'dan itibaren ise uygulanmaya başlamıştır. (Anlaşma metni için bkz. www.gelirler.gov.tr mevzuat ayırımında yer alan "Ç.V.Ö.A. Türkçe Metinleri")

[8] **Örneğin;** Türk Vergi Sistemi açısından, iştirak kazançlarının Kurumlar Vergisi matrahından müstesna tutulabilmesi için, söz konusu iştirak kazancının KVK Md.8/1 gereği, **tam mükellefiyet** tabi bir kurumdan elde edilmiş olması gerekir. / Ya da yine KVK Md.8/9 ve 10'da ele alınan, Türkiye mukimi bir şirketin yurt dışındaki iştirakinden ya da iş yerinden elde ettiği iştirak kazançlarının veya iş yeri ticari kazançlarının hangi şartların varlığı halinde Kurumlar Vergisinden istisna tutulacağı açıklanmıştır.

[9] BAŞAK, Levet; a.g.m.

[10] 17.06.2003 tarih ve 25141 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

[11] BAŞAK, Levent; "Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarca veya Yabancı Sermayeli Şirketlerce Türkiye'de Elde Edilen Kazanç ve/veya İratların Yurt Dışına Transferinde Herhangi Bir Sınırlama Mevcut mudur?", E-Yaklaşım, Mart 2005

[12] 11.08.1989 tarih ve 20249 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

[13] 20.06.1991 tarih ve 20907 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.