

YABANCI KURUMLARA YAPILAN ÖDEMELERDE KURUMLAR VERGİSİ



denetim • danışmanlık • vergi

NEXIA TÜRKİYE MERKEZ OFİS
Büyükdere Cad. No: 23 Kat: 5 34381 Şişli / İSTANBUL
Tel.:0 212 225 68 78 Faks: 0212 225 62 52
www.nexiaturkey.com.tr

İÇİNDEKİLER:

- 1. Tam Mükellef Dar Mükellef Ayırımı**
- 2. Dar Mükellef Kurumların Kurumlar Vergisine Tabi Kazançları**
 - a. Ticari Kazançlar**
 - b. Zirai Kazançlar**
 - c. Serbest Meslek Kazançları**
 - ç. Gayrimenkul Sermaye İradı**
 - d. Menkul Sermaye İratları**
 - e. Diğer Kazanç ve İratlar (Değer Artış Kazançları ile Arızı Kazançlar)**
- 3. Dar Mükellef Kurumların Kazançlarının Vergilendirilme Şekli**
 - 3.1. Yıllık Beyan**
 - 3.2. Özel Beyan**
 - 3.3. Kurumlar Vergisi Tevkifatı**
 - 3.3.1. Tevkifata Tabi Gelir Unsurları ve Tevkifat Oranları**
 - 3.3.1.1. Birden Fazla Takvim Yılına Yaygın İnşaat Onarım İşleri Kapsamındaki Hakediş Ödemelerinde**
 - 3.3.1.2. Serbest Meslek Kazançlarında**
 - 3.3.1.3. Gayrimenkul Sermaye İratlarında**
 - 3.3.1.4. Bazı Menkul Sermaye İratlarında**
 - 3.3.1.5. Bazı Gayri maddi Hakların Satışında**
 - 3.3.1.6. Temettü (Kar Payı) Ödemelerinde**
 - 3.3.1.7. Sergi ve Panayır Kazançlarında**
 - 3.3.1.8. Dar Mükellef Kurumların Ana Merkeze Aktardıkları Vergi Sonrası Kazançlarında**
 - 3.3.1.9. Vergi Cennetlerindeki Kurumlara Yapılan Ödemelerde**
 - 3.3.2. Tevkifatla İlgili Diğer Hususlar**
 - 3.4. Çifte Vergilendirilmenin Önlenmesine Yönelik Anlaşmaların Vergilendirmeye Etkisi**
 - * Mukimlik Belgesi**
 - * Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Listesi**

YABANCI KURUMLARA YAPILAN ÖDEMELERDE KURUMLAR VERGİSİ

1. Tam Mükellef Dar Mükellef Ayırımı:

Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisinin konusunu oluşturmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda mükellefler bu vergi açısından tam mükellef kurumlar ve dar mükellef kurumlar şeklinde ikili bir ayırımı tabi tutulmuşlardır.

Kanuni merkezi yada iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumlar tam mükellef kurum kabul edilmekte olup, bunlar gerek Türkiye'de ve gerekse yurtdışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilmektedir.

Buna karşılık hem kanuni merkezi hem de iş merkezi Türkiye dışında bulunan kurumlar ise dar mükellef kurum sayılmakta olup, dar mükellef kurumlar sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden kurumlar vergisi kapsamına girmektedir.

Kanuni merkez; vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi ise; iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

Aşağıda sayılan dar mükellef kurumlar Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamına girecektir.

* Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere benzer nitelikteki yabancı kurumlar,

* Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlara benzer yabancı fonlar,

* Yabancı kooperatifler,

* Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, yukarıda sayılanlar dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler,

* Yabancı dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketi yada kooperatifler dışından kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler. (Kurumlar Vergisi açısından sendikalar dernek, cemaatler ise vakıf sayılır)

2. Dar Mükellef Kurumların Kurumlar Vergisine Tabi Kazançları:

Dar mükellef kurumların sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları kurumlar vergisinin kapsamına girmektedir.

Dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur:

a. Ticari Kazançlar:

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 kapsamdadır.

Ancak; 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.).

Vergi Usul Kanunu'nda işyeri;

mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri; dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer olarak tanımlanmıştır.

Daimi temsilci olarak; bir hizmet veya vekâlet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayri muayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifâsına yetkili bulunan kimselerin anlaşılması gerekir.

Aşağıda yazılı kimseler, başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılırlar.

* Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanunu hükümlerine göre acente durumunda bulunanlar;

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

* Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar.

Bir kimsenin birkaç kişiyi aynı zamanda temsil etmesi, daimi temsilcilik vasfını değiştirmeyecektir.

b. Zirai Kazançlar:

Türkiye'de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar bu kapsamdadır.

c. Serbest Meslek Kazançları:

Türkiye'de icra edilen veya değerlendirilen serbest meslek kazançları bu kapsamdadır.



ç. Gayrimenkul Sermaye İradı:

Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar bu kapsamdadır.

Gayrimenkul sermaye iradının Türkiye'de elde edilmiş sayılması için; gayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi lazımdır.

d. Menkul Sermaye İratları:

Menkul sermaye iradının Türkiye'de elde edilmiş sayılması için sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması gereklidir.

e. Diğer Kazanç ve İratlar (Değer Artış Kazançları ile Arızı Kazançlar):

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. ve 82. maddesinde sayılan kazançlar olup; bu kazanç ve iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi halinde kazanç veya irat Türkiye'de elde edilmiş sayılacaktır.

Menkul kıymetlerin, ortaklık hisselerinin, gayrimenkullerin ve gemilerin elden çıkarılmasından doğan kazançları, terk edilen bir ticari işletme ile ilgili olarak daha sonra elde edilen kazançları, arızı olarak yapılan ticari veya serbest meslek işlerinden sağlanan kazançları, gayrimenkul tahliyesi ya da kiracılık hakkının devri sonucu elde edilen tazminatları gösterebiliriz.

Yukarıda; serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlarda elde etme şartı olarak sayılan "değerlendirme" ifadesinden anlaşılması gereken; ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

Örneğin; tam mükellef bir kurumun merkezi Fransa'da bulunan bir kuruma, Fransa'da yaptırdığı bir proje çizimi karşılığında ödediği bedel Fransa'daki dar mükellef kurumun Türkiye'de elde etmiş olduğu serbest meslek kazancı sayılacaktır. Çünkü, serbest meslek faaliyeti Fransa'da icra edilmiş ama ödemeyi yapan Türk kurumunun Türkiye'deki hesaplarına gider olarak intikal ettirilmiştir.

Burada özellikle şu hususu da belirtmekte fayda görüyoruz;

Kurum kazancı gelir vergisinin konusuna giren unsurlardan oluşmaktadır. Bununla birlikte kurum kazancı hangi gelir unsurundan oluşursa oluşsun ticari kazanç gibi tespit edilir ve değerlendirilir.

Tam mükellef kurumlar için geçerli olan bu tespit şekli dar mükellef kurumlar için farklılık arz etmektedir. Şöyle ki; dar mükellef kurumların işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançları aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlarda olduğu gibi Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançla ilgili hükümlerine göre tespit olunur. Buna karşılık; dar mükellefiyete tabi kurumların ticari veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, yukarıda belirtildiği üzere kurum kazancı Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançla ilgili hükümlerine göre tespit olunur.

Örneğin; dar mükellef bir kurumun ticari faaliyet kapsamına girmeyen bir gayrimenkul kirasından elde ettiği kazanç Gelir Vergisi Kanunu'nun gayrimenkul sermaye iradı ile ilgili hükümlerine, ya da serbest meslek kazancı Gelir Vergisi Kanunu'nun serbest meslek kazancının tespiti ile ilgili hükümlerine göre belirlenir.

3. Dar Mükellef Kurumların Kazançlarının Vergilendirilme Şekli:

Dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazançlar 3 şekilde kurumlar vergisine tabi tutulur:

3.1. Yıllık Beyan:

Tam mükellef kurumlar gibi hesap dönemi kazançlarına ilişkin olarak yıllık beyanda bulunulur. Bu durum, esas itibarıyla işyeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlar için söz konusudur.

3.2. Özel Beyan:

Dar mükellefiyete tabi olan yabancı kurumların vergiye tabi kazancının Gelir Vergisi Kanununda yazılı diğer kazanç ve iratlardan (değer artış kazançları ile arızı kazançlar) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorundadır.

Kısaca; özel beyan kapsamına yukarıda da belirtildiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesinde düzenlenen değer artış kazançları ile aynı yasanın 82. maddesinde düzenlenen arızı kazançlar girmektedir.

Bunlara örnek olarak; menkul kıymetlerin, ortaklık hisselerinin, gayrimenkullerin ve gemilerin elden çıkarılmasından doğan kazançları, terk edilen bir ticari işletme ile ilgili olarak daha sonra elde edilen kazançları, arızı olarak yapılan ticari veya serbest meslek işlerinden sağlanan kazançları, gayrimenkul tahliyesi yada kiracılık hakkının devri sonucu elde edilen tazminatları gösterebiliriz.

Telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller özel beyan kapsamı dışında tutulmuştur.

Ancak, yukarıda özel beyan kapsamına girdiği belirtilen kazançların ticari işletmeye bağlı olarak elde edilmesi halinde yıllık beyana dahil olacaklarından ayrıca özel beyan söz konusu olmayacaktır.

Diğer kazanç ve iratlara ilişkin olarak Türkiye'ye bizzat getirilen nakdi veya ayni sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında oluşan kur farkı kazancına dair hükümler hariç olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununda yer alan vergilendirmeme hususundaki istisna, kayıt, şart ve sürelerle ait sınırlamalar dikkate alınmaz.

Dar mükelleflerin, yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle, Türkiye'ye bizzat getirdikleri nakdi veya ayni sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artışı kazançlarının hesabında, kur farkından doğan kazançlar dikkate alınmaz. Şu kadar ki, bu mükelleflerin

Türkiye'de elde ettikleri kazançların, münhasıran bu menkul kıymet veya iştirak hisseleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratlarından ve bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılmasından doğan değer artışı kazançlarından ibaret olması şarttır. Bu mükelleflerin, Türkiye'de menkul kıymet alım satımıyla devamlı olarak uğraşmaları halinde, kur farkından doğan kazançlar da ticari kazancın hesabında dikkate alınır.

Kur farkından doğan kazançların hesabında, menkul kıymet veya iştirak hisselerinin iktisabına tahsis edilen yabancı sermayenin bu kıymet veya hisselerin iktisap tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Türk Lirası karşılığı ile bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılması tarihindeki aynı miktar yabancı sermayenin Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Türk Lirası karşılığı arasındaki fark esas alınır.

Dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların vergisi, bunlar hesabına Türkiye'deki müdür veya temsilcileri; müdür veya temsilcileri mevcut değil ise kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına tarh olunur.

Görüldüğü gibi, kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına vergi tarhi sözkonusu olabilmektedir. Öte yandan; yabancı kurum adına işlem yapan tam mükellef gerçek kişilerin ya da kurumların da “temsilci” sıfatıyla tarhiyata muhatap olacaklardır. Bu şekilde işlem yapan kişi ya da kurumların konuya özellikle dikkat etmeleri önem taşımaktadır.

Özel beyan zamanı tayin olunan gelirlerle ilgili kurumlar vergisi beyannamesi;

a) Taşınmazların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda taşınmazın bulunduğu,

b) Taşınırın ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda mal ve hakların Türkiye'de elden çıkarıldığı,

c) Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda işletmenin bulunduğu,

ç) Arızı olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere aracılıktan elde edilen kazançlar ile arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlarda faaliyetin yapıldığı,

d) Arızı olarak Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda yolcu veya yükün taşıta alındığı,

e) Zarar yazılan değersiz alacaklarla karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil olmak üzere terk edilen işlemlerle ilgili olarak sonradan elde edilen diğer kazanç ve iratlar ile ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda ödemenin Türkiye'de yapıldığı,

f) Diğer hallerde Maliye Bakanlığınca belirlenen, yerin vergi dairesine kazancın elde edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde verilir.

Özel beyannameyle bildirilen kurumlar vergisi beyanname verme süresi içinde ödenir.

Gelir Vergisi Kanunu'na 5281 sayılı Kanunla eklenen geçici 67. maddede bazı yatırım araçlarından 2006 yılı başından itibaren elde edilecek gelirlerin vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler yapılmıştır.

Geçici 67. maddede ve konuyla ilgili genel tebliğlerde dar mükellef kurumları da ilgilendiren düzenlemeler mevcuttur. Özel beyan açısından bakıldığında;

* Dar mükellef kurumların geçici 67. maddeye göre tevkif ata tabi tutulsun tutulmasın Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden (eurobond) sağladıkları kazanç ve iratlar için özel beyanname verilmeyecektir.

* 2006 yılından önce ihraç edilmiş olan tahvil ve hazine bonolarının elden çıkarılması suretiyle elde edilecek gelirler, dar mükellef kurumlar tarafından özel beyanname ile beyan edilecektir. Söz konusu menkul kıymetlerin elde tutulma sürecinde elde edilen gelirlerinin de bu beyannameye dahil edilmesi zorunludur. (Bu şekilde elde edilen gelirler, vergilendirilme açısından geçici 67. madde kapsamına girmemektedir.)

* 2006 yılından önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan gelirler, dar mükellef kurumlar tarafından özel beyanname ile beyan edilecektir. (Bu şekilde elde edilen gelirler, vergilendirilme açısından geçici 67. madde kapsamına girmemektedir.)

* Dar mükellef kurumların 2006 öncesinde iktisap ettikleri depo sertifikalarıyla ilgili gelirleri açısından da benzer bir açıklama 263 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde mevcuttur.

Öte yandan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 1. maddesinin 3. fıkrası aşağıdaki şekildedir:

“Dar mükellef kurumların Türkiye'deki iş yerlerine atfedilmeyen veya daimi temsilcilerinin aracılığı olmaksızın elde edilen ve Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi kapsamında kesinti yapılmış kazançları ile bu kurumların tam mükellef kurumlara ait olup İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan ve geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrasının altıncı paragrafı kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmayan kazançları ve bu kurumların daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri tamamı geçici 67 nci madde kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmuş kazançları için yıllık veya özel beyanname verilmez.”

Geçici 67. madde (1) no'lu fıkrasının altıncı paragrafı uyarınca İMKB de işlem göre hisse senetlerinin 1 yıldan fazla süreyle elden tutulduktan sonra elden çıkarılması halinde doğan kazanç üzerinden anılan maddeye göre vergi tevkifatı yapılmayacaktır. 1 yıllık süre dolmadan elden çıkarılması halinde doğan kazanç üzerinden yapılacak tevkifatın oranı ise dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için halen % 0 dir.

Bankalar yada aracı kurumlar vasıtasıyla alım satıma konu olmayan hisse senetlerinin el değiştirmesi geçici 67. madde kapsamına girmediğinden, bu kıymetlerin satışından doğan kazanç özel beyan kapsamına girebilecektir.

01.01.2006 sonrası ihraç edilmiş Devlet tahvili ve Hazine Bonosunun bankalar ve aracı kurumlar aracılığıyla elden çıkarılmasından doğan kazançlar Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinin 1. fıkrasına göre vergi tevkifatına tabi olup, dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için halen geçerli olan tevkifat oranı % 0 dır. Bu kapsamda dar mükelleflerce elde edilecek kazançlar (Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yukarıda belirtilen geçici 1. maddesinin 3. fıkrası uyarınca) ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yıllık yada özel beyana dahil edilmeyecektir.

3.3.Kurumlar Vergisi Tevkifatı:

Dar mükellef kurumlara yapılan ödemelerden vergi tevkifatı yapılmasına ilişkin düzenlemeler Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinde yer almaktadır. (Bazı yatırım fonlarının Kurumlar Vergisinden istisna kazançlarından ise dağıtılsın dağıtılmasın kurum bünyesinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 3. fıkrasına göre tevkifat yapılmaktadır.)

Geçici 67. maddede çeşitli finansal araçlardan sağlanacak gelirlerin vergilendirilmesi düzenlemiş olup, geçici 67. maddeye göre vergilendirilen kazanç iratlar üzerinden ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesine göre tevkifat yapılması sözkonusu değildir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesine göre dar mükellef kurumlara yapılacak tevkifatın oranı esas itibarıyla % 15 olarak belirlenmiştir. Bakanlar Kurulu vergi kesintisi oranlarını, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya yukarıdaki fıkralarda belirtilen oranın bir katına kadar artırmaya yetkili kılınmıştır. Öte yandan, yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki yetki Bakanlar Kurulunca kullanılınca kadar daha önce yayımlanmış olan Bakanlar Kurulu Kararları ile belirlenmiş oranlar (Kanundaki yasal sınırı aşmamak kaydıyla geçerliliğini koruyacaktır.)

Daha önce de değinildiği üzere, dar mükellef kurumların Türkiye'de elde edilmiş sayılan kazanç ve iratlarından vergi tevkifatı yapılacaktır.

Türkiye'de elde edilmiş sayılmayan gelir unsurları ise vergiye tabi olmayacaktır.

3.3.1. Tevkifata Tabi Gelir Unsurları ve Tevkifat Oranları:

Yukarıda belirtilen hususlar çerçevesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların aşağıdaki kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları **avanslar da dahil** olmak üzere nakden veya hesaben ödeyenler veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacaktır.

3.3.1.1. Birden Fazla Takvim Yılına Yaygın İnşaat Onarım İşleri Kapsamındaki Hakediş Ödemelerinde:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi kapsamındaki taahhüt karşılığı yapılan birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemelerinden % 3 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılacaktır.

3.3.1.2. Serbest Meslek Kazançlarında:

Serbest meslek kazançları ile ilgili ödemelerden yapılacak (halen geçerli olan) tevkifat oranları aşağıdaki şekildedir:

- (i) Petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan % 5,
- (ii) Diğerlerinden % 20,

Serbest meslek faaliyeti; şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerdir.

Örnek olarak; bağımsız olarak yürütülebilen özel mesleki bilgi ve maharet gerektiren bilimsel, edebi, artistik, eğitici ve öğretici faaliyetleri, doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin, mali müşavir ve muhasebecilerin faaliyetlerini serbest meslek faaliyeti olarak sayabiliriz.

Dar mükellef kurumun uzman çalışanlarını Türkiye'ye göndererek makine teçhizat montaj hizmeti yapması da yine bu çerçevede değerlendirilmektedir.

3.3.1.3. Gayrimenkul Sermaye İratlarında:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde sayılan mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen iratlar bu kapsamdadır. Bunlara örnek olarak; gayrimenkuller, gemi, motorlu araçlar, makine ve tesisatlardan elde edilen kiralari gösterebiliriz.

Bazı gayrimaddi hakların kirasi da bu kapsamdadır. (Royalti, marka, patent, know how, telif hakkı kiralari gibi)

Kiralarla ilgili halen geçerli olan tevkifat oranlari aşağıdaki şekildedir:

- (i) 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından % 1,
- (ii) Diğerlerinden % 20,

3.3.1.4. Bazı Menkul Sermaye İratlarında:

Temettü (kar payı) ile yıllık yada özel beyanda bulunan kurumların vergi sonrası kazançlari hariç Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinde sayılan menkul sermaye iratlarının dar mükellef kurumlara ödenmesinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin 1. fıkrasının "ç" bendine göre kurumlar vergisi tevkifatı yapılacaktır. (Temettüleri ile yıllık yada özel beyanda bulunan dar mükellef kurumların vergi sonrası kazançlarından ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin farklı fıkralarına göre tevkifat yapılacak olup, bunlarla ilgili bilgilere aşağıdaki bölümlerde yer verilmiştir.)

Ancak, bazı menkul sermaye iratları üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesine göre tevkifat yapılmaktadır. Bu şekilde vergilendirilen gelirler üzerinden ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesine göre tevkifat yapılması sözkonusu değildir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi 1. fıkrasına göre tevkifata tabi tutulacak iratlar ve halen geçerli tevkifat oranları aşağıdaki şekildedir:

a) Her nevi alacak faizlerinden;

(i) Yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı banka ve kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden (katılım bankalarının kendi usullerine göre yurt dışından sağladıkları fonlar ve benzeri kaynaklar için ödedikleri kâr payları dahil) % 0,

(ii) Diğerlerinden % 10,

b) Her nevi senetlerin iskonto edilmesi sonucu elde edilen iskonto bedellerinden % 10.

Yukarıda da görüleceği üzere, alacak faizlerinde iki farklı tevkifat oranı sözkonusudur.

Yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı banka ve kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizler üzerinden % 0 oranıyla tevkifat yapılırken bu kapsama girmeyen borçlanmalarla ilgili faiz ödemelerinden % 10 oranıyla tevkifat yapılacaktır.

“ % 0 ” oranıyla ilgili bölümde geçen “....kurumlardan” ibaresini vergi idaresi münhasıran finansman hizmeti veren kuruluşlar olarak görmektedir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesine göre dar mükelleflere ödenen mevduat faizi, repo gelirleri ve faizsiz sistem kar payları üzerinden % 10 oranında vergi tevkifatı, devlet tahvili ve hazine bonusu faizlerinden ise % 0 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır. Eurobond faizleri ise tevkifata ve beyana tabi değildir.

3.3.1.5. Bazı Gayrimaddi Hakların Satışında:

Ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden % 20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

3.3.1.6. Temettü (Kar Payı) Ödemelerinde:

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 ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

Karın sermayeye ilavesi kar dağıtımını sayılmaz.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 3. fıkrası uyarınca tevkif yoluyla vergilendirilen kazançlar bu hükmün dışında tutulmuş, böylece kurumlar vergisinden istisna edilen bazı yatırım fonu ve ortaklıkları ile finansman fonlarının kazançlarının dağıtımını bu madde kapsamı dışında kalmıştır. (15/3. maddede bazı yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançlarından dağıtılsın dağıtılmasın kurum bünyesinde tevkifat yapılması öngörülmüştür.)

Öte yandan; Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinin 8. fıkrasına göre; SPK'na göre kurulan menkul kıymet yatırım fonları ve ortaklıkları, borsa yatırım fonları, konut finansman fonları ile varlık finansman fonlarının istisna kazançlarından halen % 0 vergi tevkifatı uygulanmaktadır. Bu kazançlardan Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre ayrıca tevkifat yapılmaz. (Geçici 67. maddenin 10. ve 15. fıkralarındaki geçiş dönemiyle ilgili özel düzenlemeler hariç.)

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Ayrıca, anılan bentte belirtilen tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan şartları taşıyan iştirak kazançları da kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, yukarıda yer verilen kurumlar vergisinden istisna edilmiş söz konusu kazançlardan, anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr paylarından yapılacak vergi kesintisi oranı anılan maddenin üçüncü fıkrası uyarınca uygulanacak olan oranın yarısını aşmayacaktır. (% 7,5 luk sınır sözkonusu)

3.3.1.7. Sergi ve Panayır Kazançlarında:

Türkiye'de iş yeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden, kurum bünyesinde kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. Halen geçerli olan tevkifat oranı % 0 dır.

3.3.1.8. Dar Mükellef Kurumların Ana Merkeze Aktardıkları Vergi Sonrası Kazançlarında:

Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde kurumlar vergisi kesintisi yapılması gereklidir. Halen geçerli olan tevkifat oranı % 15 tir.

3.3.1.9. Vergi Cennetlerindeki Kurumlara Yapılan Ödemelerde:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile yeni getirilmiş bir düzenlemedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin "7" no'lu fıkrası uyarınca; kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz

önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır.

Açıkçası, gerek 30. madde ve gerekse Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki kazanç tanımı ile birebir uyuşan bir hüküm değildir. Verginin konusuna girip girmediğine bakılmaksızın her türlü ödemeden, üstelik % 30 oranıyla vergi tevkifatı yapılacağına belirtilmiş olması daha ziyade bir vergi güvenlik müessesesi olarak ihdas edildiğinin göstergesidir.

Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifıra kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

Yurtdışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kar payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi dışında tutulmuştur.

Bu kapsamda vergi kesintisine tabi tutulan ödemeler, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre ayrıca vergi kesintisine tabi tutulmayacaktır.

Bakanlar Kurulu halen bu ülkeleri ilan etmemiştir. Bu nedenle, sözkonusu tevkifatın henüz işlerliği bulunmamaktadır.

3.3.2. Tevkifatla İlgili Diğer Hususlar:

* Tevkifat nakden veya hesaben ödeme ya da tahakkuk esnasında yapılır. Hesaben ödeme deyimi, kesintiye tabi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.

* Dar mükellef kuruma ödemeyi yapanın hukuki statüsü önemli değildir. Bu açıdan bakıldığında, 30. madde kapsamında kapsamına giren bir kazançla ilgili olarak dar mükellef kuruma ödeme yapan gerçek kişi de tevkifat yapmakla yükümlüdür.

* Avans ödemelerinden de tevkifat yapılacaktır.

* Yapılacak vergi kesintisinde kazanç ve iratlar gayrisafi tutarları üzerinden dikkate alınır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi kesintisi, fiilen ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır. (Kısaca, netten brüte gidilerek tevkifat matrahı bulunur.)

* Bu madde kapsamında üzerinden vergi tevkifatı yapılan kazanç ve iratlar için Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. maddesine göre yıllık beyanname ya da 26. maddesine göre özel beyanname verilmesi veya bu madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere söz konusu kazanç ve iratların dahil edilmesi ihtiyaridir.

Eğer, böyle bir tercihte bulunulmazsa tevkifat yoluyla alınan vergi nihai vergi haline dönüşecektir.

* Vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorundadırlar.

Muhtasar beyanname takip eden ayın 23. günü akşamına kadar verilecek ve tahakkuk eden vergi ise ayın 26. günü akşamına kadar ödenecektir.

* Tahakkuk ile ödeme tarihi arasında geçecek sürede oluşacak kur artışından kaynaklanan farkın da kurumlar vergisine tabi olduğu yönünde vergi idaresinin görüşü olmakla birlikte aksine görüş ve yargı kararları da mevcuttur.

* Geçici 67. maddeye göre vergilendirilen kazançların yıllık ya da özel beyannameye dahil edilmesi sözkonusu değildir.

* Geçici 67. maddenin 1. fıkrasına göre bankalar ve aracı kurumlarca yapılacak tevkifat için 3 er aylık dönemler öngörülmüş, bu dönemlere ilişkin olarak kesilen verginin ayrı bir muhtasar beyanname ile beyan edileceği yönünde düzenleme yapılmıştır. Yabancılar için halen bu kapsamdaki gelirler üzerinde % 0 tevkifat oranı geçerli olduğundan, yazımızda bu fıkra uyarınca yapılacak tevkifatla ilgili daha fazla bilgiye yer verilmesine gerek görülmemiştir.



3.4. Çifte Vergilendirilmenin Önlenmesine Yönelik Anlaşmaların Vergilendirmeye Etkisi:

Dar mükellef kurumlara yapılan ödemelerin vergilendirilmesi ile ilgili mevzuata yukarıda değinilmiştir.

Ancak, dar mükellef kurumun mukim olduğu ülkenin Devleti ile Türkiye Cumhuriyeti Devleti arasında yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması mevcut ise, vergilendirme esnasında bu anlaşma hükümlerine de dikkat etmek gereklidir.

Zira, anlaşma hükümleri uyarınca dar mükellef kurumun yasalarla belirlenenden daha düşük oranda vergiye tabi olması yada hiç vergilenmemesi sözkonusu olabilir.

Mukim terimi, o Devletin mevzuatı gereğince ikametgah, ev, kanuni merkez, iş merkezi veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefiyeti altına giren kişi anlamına gelmektedir. Bu konuda Türk vergi sistemindeki tam mükellef tanımına bakmakta fayda bulunmaktadır. Esasen, yapılan her anlaşma metninde mukimlik konusu ile ilgili belirlemeler yer almaktadır.

Türkiye açısından halen yürürlükte bulunan çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları ekte sunulmuştur.(Ek:1)

Maliye Bakanlığı konuyla ilgili olarak 1 ve 2 seri no'lu tebliğleri yayımlamıştır. (15.05.1996 ve 14.03.1998 tarihli Resmi Gazete'ler)

1 Seri No'lu tebliğde; elde edilen temettülerin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları açısından değerlendirilmesi yapılmıştır. Anlaşma hükümlerine uygun şekilde dar mükelleflere temettü (kar payı) dağıtımında indirimli vergi tevkifatı yapacak olanların tebliği dikkate almalarında fayda bulunmaktadır.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının vergilemeye etkisini bir örnekle açıklayalım;

Belçika'da mukim bir kurum Türkiye'de mukim bir firmaya Türkiye'de, serbest meslek faaliyeti kapsamına giren bir hizmet vermiştir. Bu hizmetin vergilendirilmesi sonucu hizmet bedelinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesine göre % 20 kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ancak, Türkiye ile Belçika arasındaki çifte vergilendirilmenin önlenmesine yönelik anlaşmanın hükümleri, vergilendirmede iç hukuk hükümlerine göre öncelik taşımaktadır.

Anlaşmanın 14/2. maddesine göre; Belçika mukimi kurumun Türkiye'de icra ettiği bu faaliyeti için Türkiye'de bir işyeri yoksa ve faaliyetin icra edildiği süre ve süreler, herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşmıyorsa kazanç sadece Belçika'da vergilendirilecektir. Dolayısıyla bu şartlar sağlandığında Türkiye'de bu kazanç üzerinden vergi ödenmeyecektir.

Ancak, bu konuda, ödemeyi yapan Türk kurumlarının Bakanlık görüşüne de dikkat etmelerinde fayda bulunmaktadır. Zira, vergi idaresinin geçmişte verdiği bazı öznelgeleri; anılan kurumun başka işler için de Türkiye'ye gelip gitmiş olabileceği, bunun ödemeyi yapan Türk kurumunca bilinmeyeceği, bu nedenle süre aşılmamış olsa bile Türk kurumunun normal oranlı tevkifatı yapması gerektiği, daha sonra ise yabancı kurumun anlaşmada

belirtilen şartları taşıdığını ispatlaması halinde adına kesilen vergiyi Devletten iade isteyebileceği yönündedir.

Bir başka örneği, gayri maddi hak bedelinden verelim;

Tam mükellef bir Türk kurum Federal Almanya Cumhuriyeti mukimi bir kuruma royalti ödemesi yapmaktadır. Bu ödeme dar mükellef kurum açısından Türkiye’de elde edilmiş gayrimenkul sermaye iradidir. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30. maddesine göre anılan ödeme üzerinden tam mükellef Türk kurumunca % 20 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ancak, iki ülke arasındaki anlaşmanın 12. maddesi uyarınca bu tevkifat gayrisafi bedelin % 10 unu aşamayacaktır. (12. maddedeki diğer şartların uygun olduğu varsayılmıştır.) Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yer alan Temettü, faiz ve Gayrimaddi Hak Bedelleri üzerinden yapılacak tevkifat oranları yazımız ekindedir. (Ek-2)

Mukimlik Belgesi Şartı:

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı’nca yayımlanan 13.02.2007 tarihli Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Sirküleri/1’de; anlaşmalarda yeralan indirimli vergi oranı (yada vergilenmeme)uygulaması için Bakanlıkça zorunlu tutulan “mukimlik belgesi” ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir.

Başkanlık sirkülerinde; çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hükümleri anlaşmaya taraf ülkelerde mukim olanlara uygulandığından, anlaşmalardan yararlanmak isteyenlerin tam mükellef oldukları ülkenin yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları gerektiği belirtilmiştir.

Anlaşmaya taraf diğer ülkede yerleşik (tam mükellef) olanların Türkiye’de elde ettikleri kazanç veya iratların ilgili anlaşma çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için de kendi ülkelerinin yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları ve bu belgenin aslı ile noterce veya bu ülkelerdeki Türk konsolosluklarınca tasdik edilecek Türkçe tercümesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine veya kendilerine yapılan ödeme üzerinden vergi sorumlularınca vergi tevkifatı yapılması durumunda ise vergi sorumlularına ibraz etmeleri gerekmektedir. Vergi sorumluları teslim aldıkları söz konusu mukimlik belgelerini gerektiğinde yetkili makamlara ibraz etmek üzere muhafaza edeceklerdir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimiz uygulanacaktır.

Öte yandan, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerinin uygulanması açısından “işyeri” nin varlığı önem taşımaktadır. Bilhassa inşaat ve montaj işleri açısından işyerinin varlığına bağlı olarak anlaşma hükümlerinin uygulanma şekli de değişecektir.

Bu açıdan, olayına bağlı olarak her anlaşmanın bu açıdan dikkatle okunması ve değerlendirilmesi icap eder.

Yazımızın önceki bölümlerinde belirtildiği üzere geçici 67. maddeye göre bankalar ve aracı kurumların aracılık ettiği menkul kıymetlerin ve diğer sermaye piyasası araçlarının alım-satım, itfa, ödünç işlemleri sonucu sağlanan gelirler ile dönemsel getirileri üzerinden tevkifat yapılması öngörülmüştür. Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu tevkifatın oranı % 0 dır. (Tam mükelleflerde % 10)

Dar mükellef gerçek kişi ve kurumların “0” oranlı tevkifat uygulamasından faydalanabilmeleri için aranılan belgeler 257, 257 ve 263 seri no’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde belirtilmiştir.

Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar öncelikle vergi dairesine başvurarak vergi kimlik no’su alacaklardır. Dar mükellef gerçek kişiler için ayrıca mukimlik belgesi de gerekmektedir. Buna karşılık, dar mükellef kurumların kendi ülkelerinde geçerli kuruluş belgesinin Türkiye’nin o ülkede bulunan temsilciliğince onaylı Türkçe bir örneğinin veya yabancı dilde onaylı kuruluş belgesinin tercüme bürolarınca tercüme edilmiş Türkçe bir örneğinin ibraz edilmesi yeterli olup ayrıca mukimlik belgesine gerek yoktur. (Bu husus, sadece geçici 67. madde ile ilgilidir. Diğer gelir unsurlarına göre yapılacak vergilendirmelerde dar mükellef kurumlardan da mukimlik belgesi aranacağı tabiidir.)

Ek-1

YÜRÜRLÜKTE BULUNAN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI							
(01.12.2007)							
	Taraf Devlet	Anlaşmanın İmza Edildiği Tarihi	Yayımlandığı Resmi Gazete Tarih No	Yürürlük Tarihi	Vergiler Açısından Uygulanmaya Başlandığı Tarih		
1)	Avusturya	03/11/1970	01.08.1973 - 14612	24/09/1973	01/01/1974		
2)	Norveç	16/12/1971	21.12.1975 - 15445	30/01/1976	01/01/1977		
3)	Güney Kore	24/12/1983	02.10.1985 - 18886	25/03/1986	01/01/1987		
4)	Ürdün	06/06/1985	15.07.1986 - 19165	03/12/1986	01/01/1987		
5)	S.Arabistan	11/01/1989	02.07.1990 - 20566	09/08/1990	01.01.1987		(1)
6)	Tunus	02/10/1986	30.09.1987 - 19590	28/12/1987	01/01/1988		
7)	Romanya	01/07/1986	21.08.1988 - 19906	15/09/1988	01/01/1989		
8)	Hollanda	27/03/1986	22.08.1988 - 19907	30/09/1988	01/01/1989		
9)	Pakistan	14/11/1985	26.08.1988 - 19911	08/08/1988	01/01/1989		
10)	İngiltere	19/02/1986	19.10.1988 - 19964	26/10/1988	01/01/1989		
11)	Finlandiya	09/05/1986	30.11.1988 - 20005	30/12/1988	01/01/1989		
12)	K.K.T.C.	22/12/1987	26.12.1988 - 20031	30/12/1988	01.01.1989		(2)
13)	Fransa	18/02/1987	10.04.1989 - 20135	01/07/1989	01/01/1990		
14)	Almanya	16/04/1985	09.07.1986 - 19159	31/12/1989	01.01.1990		(3)
15)	İsveç	21/01/1988	30.09.1990 - 20651	18/11/1990	01/01/1991		
16)	Belçika	02/06/1987	15.09.1991 - 20992	08/10/1991	01.01.1992		(4)
17)	Danimarka	30/05/1991	23.05.1993 - 21589	20/06/1993	01/01/1991		
18)	İtalya	27/07/1990	09.09.1993 - 21693	01/12/1993	01/01/1994		
19)	Japonya	08/03/1993	13.11.1994 - 22110	28/12/1994	01/01/1995		
20)	B.A.E.	29/01/1993	27.12.1994 - 22154	26/12/1994	01.01.1995		(5)
21)	Macaristan	10/03/1993	25.12.1994 - 22152	09/11/1995	01/01/1993		
22)	Kazakistan	15/08/1995	08.11.1996 - 22811	18/11/1996	01/01/1997		
23)	Makedonya	16/06/1995	07.10.1996 - 22780	28/11/1996	01/01/1997		
24)	Arnavutluk	04/04/1994	05.10.1996 - 22778	26/12/1996	01/01/1997		
25)	Cezayir	02/08/1994	30.12.1996 - 22863	30/12/1996	01/01/1997		
26)	Moğolistan	12/09/1995	30.12.1996 - 22863	30/12/1996	01/01/1997		
27)	Hindistan	31.01.1995	30.12.1996 - 22863	30/12/1996	01.01.1994		
28)	Malezya	27/09/1994	30.12.1996 - 22863	31/12/1996	01.01.1997		
29)	Mısır	25.12.1993	30.12.1996 - 22863	31/12/1996	01.01.1997		
30)	Çin Halk Cum.	23/05/1995	30.12.1996 - 22863	20/01/1997	01/01/1998		
31)	Polonya	03/11/1993	30.12.1996 - 22863	01/04/1997	01/01/1998		
32)	Türkmenistan	17/08/1995	13.06.1997 - 23018	24/06/1997	01.01.1998		(6)
33)	Azerbaycan	09/02/1994	27.06.1997 - 23032	01/09/1997	01/01/1998		
34)	Bulgaristan	07/07/1994	15.09.1997 - 23111	17/09/1997	01/01/1998		
35)	Özbekistan	08/05/1996	07.09.1997 - 23103	30/09/1997	01/01/1997		
36)	A.B.D.	26/03/1996	31.12.1997 - 23217	19/12/1997	01/01/1998		
37)	Beyaz Rusya	24/07/1996	22.04.1998 - 23321	29/04/1998	01/01/1999		
38)	Ukrayna	27/11/1996	22.04.1998 - 23321	29/04/1998	01/01/1999		
39)	İsrail	14/03/1996	24.05.1998 - 23351	27/05/1998	01/01/1999		
40)	Slovakya	02/04/1997	03.10.1999 - 23835	02/12/1999	01/01/2000		

41)	Kuveyt	06/10/1997	28.11.1999 - 23890	13/12/1999	01/01/1997	
42)	Rusya	15/12/1997	17.12.1999 - 23909	31/12/1999	01/01/2000	
43)	Endonezya	25/02/1997	15.02.2000 - 23965	06/03/2000	01/01/2001	
44)	Litvanya	24/11/1998	10.05.2000 - 24045	17/05/2000	01/01/2001	
45)	Hırvatistan	22/09/1997	10.05.2000 - 24045	18/05/2000	01/01/2001	
46)	Moldova	25/06/1998	25.07.2000 - 24120	28/07/2000	01/01/2001	
47)	Singapur	09/07/1999	18.07.2001 - 24466	27/08/2001	01/01/2002	
48)	Kırgızistan	01/07/1999	12.12.2001 - 24611	20/12/2001	01/01/2002	
49)	Tacikistan	06/05/1996	24.12.2001 - 24620	26/12/2001	01/01/2002	
50)	Sudan	26/08/2001	17.09.2003 - 25232	31/01/2005	01/01/2006	
51)	Çek Cumh.	12/11/1999	15.12.2003 - 25317	16/12/2003	01/01/2004	
52)	İspanya	05/07/2002	18.12.2003 - 25320	18/12/2003	01/01/2004	
53)	Bangladeş	31.10.1999	15.12.2003 - 25317	23.12.2003	01.01.2004	
54)	Letonya	03/06/1999	22.12.2003 - 25324	23/12/2003	01/01/2004	
55)	Slovenya	19/04/2001	23.12.2003 - 25325	23/12/2003	01/01/2004	
56)	Yunanistan	02/12/2003	02.03.2004 - 25390	05/03/2004	01/01/2005	
57)	Suriye	06/01/2004	28.06.2004 - 25506	21/08/2004	01/01/2005	
58)	Tayland	11/04/2002	08.01.2005 - 25694	13/01/2005	01/01/2006	
59)	Lüksemburg	09/06/2003	08.01.2005 - 25694	18/01/2005	01/01/2006	
60)	Estonya	25/08/2003	04.07.2004 - 25512	21/02/2005	01/01/2006	
61)	İran	17/06/2002	09.10.2003 - 25254	27/02/2005	01/01/2006	
62)	Fas	07/04/2004	22.06.2005 - 25853	18/07/2006	01/01/2007	
63)	Lübnan	12/05/2004	17.08.2006 - 26262	21/08/2006	01/01/2007	
64)	Güney Afrika Cumhuriyeti	03/03/2005	20.11.2006 - 26352	06/12/2006	01/01/2007	
65)	Portekiz	11/05/2005	15.12.2006 - 26377	18/12/2006	01/01/2007	
66)	Sırbistan-Karadağ	12/10/2005	08/08/2007 - 26607	10/08/2007	01/01/2008	
67)	Etiyopya	02/03/2005	09/08/2007 - 26608	14/08/2007	01/01/2008	
68)	Bahreyn	14/11/2005	21.08.2007 - 26620	02/09/2007	01/01/2008	
69)	Katar	25/12/2001	05.02.2008 - 26778	11/02/2008	01/01/2009	

(1) Anlaşma yalnızca Akit Devletlerin hava taşımacılık faaliyetleri dolayısıyla alınan vergilere uygulanacaktır.

(2) Anlaşmanın 5 inci maddesinin 2 nci fıkrasının (h) bendinin 2 nci fıkrası, 11 nci maddesinin 3 üncü fıkrasının (c) bendi ve 14 üncü maddesinin 2 nci fıkrası gereğince bir Akit Devlette vergilendirilmeyecek olan kazanç ve iratlar hakkında 1.1.1987 tarihinden itibaren başlayan vergilendirilme dönemleri için yürürlüğe girmiştir.

(3) Anlaşmanın deniz ve hava taşımacılığına ilişkin hükümleri 1.1.1983 tarihinden itibaren uygulanmaya başlamıştır.

(4) Anlaşma uçakların uluslararası trafikte işletilmesinden sağlanan kazançlar yönünden 1.1.1987 tarihinden itibaren elde edilen gelirler üzerinden alınan vergilere uygulanacaktır.

(5) Anlaşma hava taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen gelirler ile bu kazançlar için açtırılan mevduat hesabı dolayısıyla elde edilen faiz gelirleri için 1.1.1988 tarihinden itibaren uygulanacaktır.

(6) Anlaşma hükümleri müteahhitlik yönünden 17.08.1995; diğer hükümler yönünden ise 1.1.1998 tarihinden itibaren uygulanacaktır.

TEMETTÜLER		
TARAF DEVLET	SERMAYE PAYI	VERGİ ORANI
	(%)	(%)
1.AVUSTURYA	25'den fazla ise	25
	25'den az ise	35
2.NORVEÇ	25'den fazla ise Türkiye'de	25
	Norveç'de	20
	25'den az ise Türkiye'de	30
	Norveç'de	25
3.GÜNEY KORE	25'den fazla ise	15
	25'den az ise	20
4.ÜRDÜN	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
5.TUNUS	25'den fazla ise	12
	25'den az ise	15
6.ROMANYA	-	15
7.HOLLANDA (*)	25'den fazla ise	15
	25'den az ise	20
8.PAKİSTAN	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
9.İNGİLTERE	25'den fazla ise	15
	25'den az ise	20
10.FİNLANDİYA	25'den fazla ise	15
	25'den az ise	20
11.KKTC	25'den fazla ise	15
	25'den az ise	20
12.FRANSA	10'dan fazla ise	15
	10'dan az ise	20
13.ALMANYA	10'dan fazla ise	15
	10'dan az ise	20
14.İSVEÇ	25'den fazla ise	15
	25'den az ise	20
15.BELÇİKA (**)	10'dan fazla ise	15
	10'dan az ise	20
16.DANİMARKA	25'den fazla ise	15
	25'den az ise	20
17.İTALYA	-	15
18.JAPONYA	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
19.B.A.E (***)	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	12
20.MACARİSTAN	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
21.KAZAKİSTAN	-	10

22.MAKEDONYA	25'den fazla ise	5
	25'den az ise	10
23.ARNAVUTLUK	25'den fazla ise	5
	25'den az ise	15
24.CEZAYİR	-	12
25.MOĞOLİSTAN	-	10
26.HİNDİSTAN	-	15
27.MALEZYA	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
28.MISIR	25'den fazla ise	5
	25'den az ise	15
29.Ç.H.C.	-	10
30.POLONYA	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
31.TÜRKMENİSTAN	-	10
32.AZERBAYCAN	-	12
33. BULGARİSTAN	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
34. ÖZBEKİSTAN	-	10
35. A.B.D	10'dan fazla ise	15
	10'dan az ise	20
36. BEYAZ RUSYA	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
37. UKRAYNA	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
38. İSRAİL	-	10
39. KUVEYT	-	10
40. RUSYA	-	10
41. SLOVAKYA	25'den fazla ise	5
	25'den az ise	10
42. ENDONEZYA	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
43. LİTVANYA	Tüm durumlarda	10
44. HIRVATİSTAN	Tüm durumlarda	10
45. MOLDOVA	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
46. SİNGAPUR	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15

47. KIRGIZİSTAN	-	10
48. TACİKİSTAN	-	10
49.ÇEK CUMHURİYETİ	-	10
50.BANGLADEŞ	-	10
51.LETONYA	-	10
52.İSPANYA	Türkiye için ; a) % 25'den fazla ise(5inci fıkrada belirtilen şekilde vergiye tabi tutulmuş olan kazançlardan ödenen temettülerden)	5
	b)Tüm diğer durumlarda	15
	İspanya için ; a) % 25'den fazla ise	5
	b)Tüm diğer durumlarda	15
53.SUDAN	-	10
54.SLOVENYA	-	10
55.SURİYE	-	10
56.YUNANİSTAN	-	15
57.TAYLAND	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
58.LÜKSEMBURG	Türkiye için ; a) % 25'den fazla ise	10
	b)Tüm diğer durumlarda	20
	Lüksemburg için ; a) % 25'den fazla ise	5
	b)Tüm diğer durumlarda	20
59) ESTONYA	-	10
60) İRAN	25'den fazla ise	15
	25'den az ise	20
61) FAS	25'den fazla ise	7
	25'den az ise	10
62) LÜBNAN	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
63) GÜNEY AFRİKA CUM.	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
64) PORTEKİZ	25'den fazla ise	5
	25'den az ise	15
65) SİRBİSTAN VE KARADAĞ	25'den fazla ise	5
	25'den az ise	15
66) ETİYOPYA	-	10
67) BAHREYN	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
68) KATAR	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
(*) Protokol hükümlerine göre Hollanda'da iştirak kazançları uygulandığı sürece vergi oranı azami Holanda'da % 5, Türkiye'de % 10 olacaktır.		

(**) Protokol hükümlerine göre Belçika'da azami % 5, Türkiye'de %10 olarak uygulanacaktır.

(***) Temettü elde edenin diğer Akit Devletin Hükümeti veya tamamı diğer Akit Devlete veya politik alt bölümlerine, mahalli idarelerine ait bir kamu kuruluşu ait olması halinde % 5.

**FAİZ VE GAYRİMADDİ HAK BEDELLERİ ÜZERİNDEN KAYNAK DEVLETTE
ALINACAK VERGİ ORANLARI**

TARAF DEVLET	FAİZ (%)	GAYRİMADDİ HAK BEDELİ (%)
1.AVUSTURYA	15	10
2.NORVEÇ	15	10
3.GÜNEY KORE	10 (iki yılı aşan borçlarda ve alacak taleplerinde) 15 (diğerlerinde)	10
4.ÜRDÜN	10	12
5.TUNUS	10	10
6.ROMANYA	10	10
7.HOLLANDA	10 (iki yılı aşan kredilerde) 15 (diğerlerinde)	10
8.PAKİSTAN	10	10
9.İNGİLTERE	15	10
10.FİNLANDIYA	15	10
11.KKTC	10	10
12.FRANSA	15	10
13.ALMANYA	15	10
14.İSVEÇ	15	10
15.BELÇİKA	15	10
16.DANİMARKA	15	10
17.İTALYA	15	10
18.JAPONYA	10 (kredi finans kurumlarından alınmış ise) 15 (diğer durumlarda)	10
19.B.A.E	10	10
20.MACARİSTAN	10	10
21.KAZAKİSTAN	10	10
22.MAKEDONYA	10	10
23.ARNAVUTLUK	10	10
24.CEZAYİR	10	10
25.MOĞOLİSTAN	10	10
26.HİNDİSTAN	10 (finansal kurum veya banka tarafından verilen herhangi bir borca karşılık ödeniyorsa) 15 (diğer durumlarda)	15
27.MALEZYA	15	10
28.MISIR	10	10
29.Ç.H.C	10	10
30.POLONYA	10	10
31.TÜRKMENİSTAN	10	10
32.AZERBAYCAN	10	10

33.BULGARİSTAN	10	10
34. ÖZBEKİSTAN	10	10
35. A.B.D.	10 (faiz banka, finansal veya tasarruf kuruluşları ile sigorta şirketlerince verilen kredilerden kaynaklanıyorsa)	5 -10
	15 (diğer durumlarda)	
36. BEYAZ RUSYA	10	10
37. UKRAYNA	10	10
38. İSRAİL	10	10
39. KUVEYT	10	10
40. RUSYA	10	10
41. SLOVAKYA	10	10
42. ENDONEZYA	10	10
43. LİTVANYA	10	5 (Sınai, ticari ve bilimsel teçhizatın kullanım hakkı karşılığı ödenen gayri maddi hak bedellerinin gayrisafi tutarının)
		10 (diğer durumlarda)
44. HIRVATİSTAN	10	10
45. MOLDOVA	10	10
46. SİNGAPUR	7,5 (her hangi bir finansal kurum tarafından alınan faizler için)	10
	10 (diğer durumlarda)	
47. KIRGIZİSTAN	10	10
48. TACİKİSTAN	10	10
49.ÇEK CUMHURİYETİ	10	10
50.BANGLADEŞ	10	10
51.LETONYA	10	5 (Sınai, ticari ve bilimsel teçhizatın kullanım hakkı karşılığı ödenen gayrimaddi hak bedellerinin gayrisafi tutarının)
		10 (tüm diğer durumlarda)
52.İSPANYA	10 (faiz bir banka tarafından verilen herhangi bir borçtan kaynaklanıyorsa veya söz konusu faiz, ticari eşya veya ekipmanın bir Akit Devlet teşebbüsüne kredili olarak verilmesi karşılığında ödeniyor ise)	10
	15 (tüm diğer durumlarda)	
53.SUDAN	10	10
54.SLOVENYA	10	10

55.SURİYE	10	15 (patent, alâmeti farika, desen veya model, plan, gizli formül ya da üretim yöntemi veya sanai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi için)
		10 (sinema filmleri ile radyo ve televizyon kayıtları dahil olmak üzere edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının kullanımı veya kullanım hakkı için)
56.YUNANİSTAN	12	10
57)TAYLAND	10 (sigorta şirketi dahil herhangi bir finansal kurum tarafından alınmış ise)	15
	15 (diğer durumlarda)	
58)LÜKSEMBURG	10 (iki yılı aşan borçlanmalarda)	10
	15 (diğer durumlarda)	
59) ESTONYA	10	5 (sanai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanım hakkı karşılığında ödenen gayrimaddi hak bedellerinin gayrisafî tutarının)
		10 (tüm diğer durumlarda)
60) İRAN	10	10
61. FAS	10	10
62. LÜBNAN	10	10
63. GÜNEY AFRİKA C.	10	10
64) PORTEKİZ	10 (iki yılı aşan borçlanmalarda)	10
	15 (diğer durumlarda)	
65. SIRBİSTAN VE KARADAĞ	10	10
66. ETİYOPYA	10	10
66. BAHREYN	10	10