KURUMLAR VERGİSİ TAM MÜKELLEFLERİNİN YURT DIŞI GELİRLERİNİN TÜRKİYE'DE VERGİLENDİRİLMESİ VE ÇVÖA İLİŞKİSİ

Erdoğdu ÖZ

Yeminli Mali Müşavir

İstanbul YMM Odası Platform Toplantısı

19.04.2023

GİRİŞ

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunumuza göre, tam mükellef kurumlar Türkiye içinde ve Türkiye dışında elde ettikleri kazancın tamamı üzerinden vergilendirilir.
- Aynı gelirin hem elde edildiği ülkede, hem de gelirin elde edenin mukim (yerleşik) olduğu ülkede vergilendirilmesi uluslararası çifte vergilendirmedir. Bunun sonuçlarından biri de mükelleflerin ağır vergilerle karşı karşıya kalmasıdır.
- Ülkeler, olumsuz durum yaratan çifte vergilendirmeden kaçınmak için, tek taraflı hükümle ya da iki taraflı anlaşmalarla çifte vergilendirmeye karşı önlemler almışlardır.
- Tek taraflı olarak, vergi mevzuatlarında bazı düzenlemeler yapmak suretiyle, özellikle yurtdışında elde edilen kazanç ve iratlar için yurtdışında ödenen vergilerin istisna ve mahsup yöntemleri uygulamaları ile uluslararası çifte vergilendirme önlenmeye çalışılmıştır.
- Sorunun tek taraflı (ulusal) araç ve tedbirlerle tam olarak çözülemeyeceğinin anlaşılması üzerine, çok taraflı (uluslararası) yöntem ve araçlara başvurmuşlardır, Bu doğrultuda özellikle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları (ÇVÖA) yapmayı tercih etmişlerdir.

- Türkiye'de çifte vergilendirmenin önlenmesi, tek taraflı olarak Gelir Vergisi Kanunun 123 ve Kurumlar Vergisi Kanununun 33 ncü maddesinde yer alan «Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu « hükmüyle yapılmıştır.
- Ülkeler arasındaki ekonomik ilişkiler yoğunlaşınca, ÇVÖA'larına ihtiyaç artmış ve Türkiye de çifte vergilendirme sorununun çözümü için ÇVÖA ile çifte vergilendirmeyi önlemeyi tercih etmiştir.
- Türkiye de 2023 yılı başı itibariyle genellikle ekonomik ilişkilerinin yoğun olduğu 89 ülke ile ÇVÖA yapmış bulunmaktadır. Bu anlaşmalarda çifte vergilendirmenin nasıl önleneceği açıklanmaktadır.
- Türkiye'de tam mükellef bir kurum tarafından, Türkiye dışında elde edilen bir kazancın Türkiye'de Kurumlar Vergisi Kanununun 33 üncü maddesine göre mi yoksa ÇVÖA hükümlerine göre mi vergilendirileceğinin tespiti önemlidir.
- Bu tespit için, öncelikle gelir elde edilen ülke ile Türkiye arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması (ÇVÖA) olup olmadığına bakılmalıdır.
- Türkiye'de tam mükellef kurumun, gelir elde edilen ülkeyle ÇVÖA yapılmamış ise, Kurumlar Vergisi Kanunu 33 üncü maddesi hükümlerine göre, gelir elde edilen ülke ile ÇVÖA varsa, ÇVÖA'na göre vergilendirilecektir.

SUNUMUN AKIŞI

TÜRKİYE'DE TAM MÜKELLEF KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN;

- **I. TÜRKİYE İLE ÇVÖA OLMAYAN DEVLETLERDE ELDE ETTİĞİ KAZANÇ VE İRATLARIN,**
- **II. TÜRKİYE İLE ÇVÖA OLAN ÜLKELERDE ELDE ETTİĞİ KAZANÇ VE İRATLARIN,**

ÇİFTE VERGİLENDİRMESİNİN ÖNLENMESİ VE VERGİLENDİRİLMESİ.

I. KURUMLAR VERGİSİ TAM MÜKELLEFLERİNİN ÇVÖA YAPILMAMIŞ YABANCI ÜLKELERDEN ELDE ETTİĞİ GELİRİN KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE VERGİLENDİRMESİ

1.1. KURUMLAR VERGİSİ TAM MÜKELLEFİ

- Kurumlar Vergisi mükelleflerinden, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler (KVK Md.3/1).
- **Kanunî merkez:** Vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir (KVK Md.3/5).
- **İş merkezi:** İş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir (KVK Md.3/6).
- **Dar mükellefiyet:** Kurumlar vergisi mükelleflerinden kanuni ve iş merkezlerinden her iki de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler (KVK Md.3/2).

1.2. YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU

- Türkiye'de tam mükellef kurumların, yurt dışında bulunan faaliyetlerinden gelir elde etmeleri ve bu gelirler üzerinden vergi ödemeleri;

  - Doğrudan yurt dışında şirket kurmaları,
  - Yurt dışında şube açmaları,
  - Yurt dışında daimi temsilci bulundurmaları,
  - Yurt dışındaki bir şirkete ortak olmaları,
  - Doğrudan veya aracı bir kurum vasıtasıyla yurt dışından gelir veya kurumlar vergisi benzeri vergisi ödenmiş gelir edinilmesi,

  şeklinde olabilir.

- Bu şekilde gerçekleştirilen faaliyetler, iki farklı ülkede gelir elde edilmesi ve ülkelerin farklı vergilendirme ilkelerini kullanıyor olması sebebiyle çifte vergilendirmeye sebep olmaktadır.

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 33 üncü maddesinde yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu ile ilgili hükmü ve bu maddenin açıklamalarına ilişkin Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği Seri No 1'in 33'üncü bölümü özet ve örnekli olarak aşağıda açıklanacaktır.

1.2.1. Mahsup imkanı

- Yurt dışında elde edilip de Türkiye'de vergilendirilecek kazançlar için daha önce mahallinde ödenen vergiler, Türkiye'de bu kazançlar nedeniyle hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.
- Yurt dışında yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazançların genel sonuç hesaplarına intikali esnasındaki kur uygulanacaktır.

(Aşağıdaki örneklerde yurt dışında elde edilen gelirler ve ödenen vergiler, ilgili yıl genel sonuç hesaplarına intikali esnasındaki kur uygulanarak TL'ye çevrilmiş kabul edilmiştir.)

1.2.2. Mahsup edilebilecek yurt dışı vergilerin sınırı

- Yurt dışı gelirler üzerinden ödenip Türkiye'de tarh olunacak vergilerden mahsup edilebilecek yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, hiçbir surette yurt dışında elde edilen gelirlere Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinde(*) belirtilen kurumlar vergisi oranının uygulanması suretiyle bulunulacak tutardan fazla olamaz.
- Türkiye'deki vergi matrahına dahil edilen yurt dışı gelir tutarının bu vergileri de içerecek şekilde brütleştirilmiş olması gerekmektedir.

**(Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 32 de KV oranı %20, finans kurumlarında %25'dir. Aynı kanunun Geçici 13 üncü maddede yıllar itibariyle farklı oranlar uygulanmaktadır. 2022 yılı gelirleri için tespit edilmiş oran % 23'dir. Bazı teşvikler için kurumlar vergisi oranlarında indirimler de bulunmaktadır. Sunumumuzdaki örneklerde Kurumlar Vergisi oranı, 2022 beyanında uygulanacak genel oran %23 kullanılacaktır.)*

Örnek: (A) Kurumu, (B) Ülkesindeki işyerinde 2022 yılında 1.000.000.- TL karşılığı kurum kazancı elde etmiştir. Bu kazanç üzerinden yabancı ülkedeki vergi mevzuatı uyarınca %30 oranında kurumlar vergisi ve benzeri vergi ödenmiştir. Bu durumda, (A) Kurumu, 1.000.000.- TL'yi Türkiye'de kurum kazancına dahil edecek, ancak bu kazanca ilişkin yurt dışında ödenen verginin, Türkiye'de bu kazanca ilişkin olarak hesaplanan vergiyi aşan kısmını yani [300.000 - (100.000 x %23)=] 70.000.- TL'yi Türkiye'de hesaplanan vergiden mahsup edemeyecektir. Bu verginin, cari yılda olduğu gibi sonraki yıllarda da mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Not: Fazla olan kısmın gider yazılıp yazılamayacağı tartışma konusu olmuştur. Verilen bir özelgede **(Büyük Mükellefler VD. 06.03.2007 tarih ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-Muk-21/3110 sayılı)** sözü edilen fazlalığın gider yazılamayacağı**,** şeklindedir.

Tam mükellef kurumun;	**Tutar (TL)**
Türkiye'de elde ettiği kazanç	0,00
Yurt dışında elde ettiği iş yeri kazancı	1.000.000
TOPLAM KAZANÇ	1.000.000
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (1.000.000*%23=)	230.000
Yabancı ülkede ödenen vergi (1.000.000*%30=)	300.000
Türkiye'de ödenecek vergi (100.000*%23=)	230.000
Mahsubuna izin verilmeyen Vergi: (300.000-230.000)*	70.000

1.2.3. Mahsup Süresi

Zarar mahsubu veya istisnalar sonucu ilgili yılda Türkiye'de vergiye tabi kurum kazancının oluşmaması nedeniyle, Türkiye'deki beyannamelere dahil edilen yurt dışı gelirler üzerinden mahallinde ödenen vergilerin kısmen veya tamamen mahsubuna imkan bulunmazsa, bu mahsup hakkı izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabilecektir.

Örnek: *(A) tam mükellef kurum, 2022 yılında yurtdışında 200.000 TL kazanç elde etmiş ve ilgili ülkede bu kazanca istinaden 30.000 TL vergi ödemiştir. 2022 hesap döneminde 500.000 TL zarar beyan eden (A) Şirketi, bu sebepten dolayı yurtdışında ödediği 30.000 TLvergiyi 2022 beyannamesinde mahsup edemeyecektir. Ancak mahsup edilemeyen bu tutar, 2025 hesap dönemi sonuna kadar kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.*

(A)Tam mükellef kurumun;	**Tutar (TL)**
Türkiye'de elde ettiği kazanç	-500.000
Yurt dışında elde ettiği kazanç	200.000
TOPLAM KAZANÇ	-300.000
Kurumlar vergisi	0,00
Yabancı ülkede ödenen vergi 200.000* %15=	30.000
Türkiye'de ödenecek vergi	0,00
Mahsup yapılacak tutar. 2022 yılında yurt dışından elde edilen gelir 200.000 TL olup kesilen vergi%15 oranında olup ödenen vergi(200.000*% 15=) 30.000 TL'dır. Yurt dışı vergi oranı (%15), Türkiye'de uygulanan %23 oranından düşük olduğundan mahsup edilebilecek tutar 30.000 TL'dir.	30.000

1.2.4. Kontrol edilen yabancı kurumun ödediği vergiler

- Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin uygulandığı hallerde, kontrol edilen yabancı kurumun ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, söz konusu kurumun Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

- -Yurt dışındaki bir kurumun kontrol edilen yabancı kurum sayılabilmesi için bu kurumun sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sinin doğrudan veya dolaylı olarak, ayrı ayrı ya da birlikte tam mükellef gerçek kişi ve kurumlara ait olması gerekmektedir.

- **Yurt dışı iştirakin kurum kazancının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulabilmesine ilişkin şartlar**

- - Yurt dışı iştirakin ilgili yıldaki toplam gayri safi hasılatının %25 veya fazlasının pasif nitelikli gelirlerden oluşması

- - Yurt dışında kurulu iştirakin kurum kazancının %10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması gerekmektedir.

- - Yurt dışındaki iştirakin Kurumlar Vergisi Kanununun uygulamasında “kontrol edilen yabancı kurum” olarak değerlendirilebilmesi için ilgili yıldaki gayrisafi hasılat tutarının 100.000 TL karşılığı yabancı paranın üzerinde olması gerekmektedir.
- - Yabancı kurumların Türkiye’de vergiye tabi tutulacak kazancı, zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten istisnalar düşülmeden önceki, vergi öncesi kurum kazançları olacaktır.
- - Yurt dışı iştirakin kontrol edilen yabancı kurum kazancı kapsamında Türkiye’de vergilendirilmiş kazancının yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması halinde, elde edilen kâr paylarının daha önce Türkiye’de vergilendirilmiş kısmı ayrıca vergilendirilmeyecektir.

Örnek:
*(A) ülkesinde kurulu (X) Şirketinin kazancı Türkiye'de kontrol edilen yabancı kurum kazancı olarak vergilendirilmekte ve anılan şirketin kâr payı gelirleri dışında herhangi bir geliri bulunmamaktadır. Söz konusu (X) Şirketinin iştiraki durumundaki Malta'da bulunan (Y) Şirketinden elde etmiş olduğu 100.000 ABD Doları kâr payı üzerinden %10 oranında vergi kesintisi yapılmış ve 90.000 ABD Doları (X) Şirketine aktarılmıştır. (X) Şirketi bu kazanç üzerinden (A) ülkesinde %5 oranında kurumlar vergisi ödemiş bulunmaktadır. Buna göre, (X) Şirketinin Türkiye'de kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilecek kazancının 90.000 ABD Doları; bu kazanç üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecek yurt dışında ödenen verginin ise (90.000 * %5 =) 4.500 ABD Doları olarak dikkate alınması gerekmektedir. (Y) Şirketinin Malta'da ödemiş olduğu 10.000 ABD Doları tutarındaki vergi, Türkiye'de ödenecek vergiden mahsup edilemeyecektir*

Türkiye'de tam mükellef kurum;	**ABD $**
Türkiye'de gelir yoktur	0
X A Ülkesi yurt dışında elde ettiği kazanç (Malta'daki Y şirketinden elde ettiği 100.000 $ kar payından %10 vergi kesilmiş.)(100.000-10.000=)	90.000
Türkiye'ye ödenen kar payı	90.000
Kurumlar Vergisi (90.000 * %23=)	20.700
XA ülkesinin Türkiye'ye ödenen kar payı üzerinden kesilen vergi (90.000*%5=)	4.500
Türkiye'de ödenecek vergi (20.700-4.500=)	16.200

1.2.5. Yurt dışı iştiraklerden elde edilen kâr payları üzerinden ödenen vergilerin mahsubu

- Tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının en az %25'ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kâr payları üzerinden Türkiye'de ödenecek kurumlar vergisinden, iştiraklerin bulunduğu ülkelerdeki kâr payı dağıtımına kaynak oluşturan gelirler üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin kâr payı tutarına isabet eden kısmı mahsup edilebilecektir. Kazanca ilave edilen kâr payı, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler dahil edilmek suretiyle dikkate alınacaktır.

Örnek: *(A) Kurumunun, sermayesine %30 oranında iştirak ettiği yurt dışındaki (C) Kurumundan elde ettiği iştirak kazancına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.*

C Kurumu 2022 kurum kazancı: 1.000.000 TL

C Kurumu ülkesindeki kurumlar vergisi oran: % 10

C Kurumu ülkesinde dağıtılan kar paylarına uygulanan vergi kesintisi: %20

(Yurt dışından elde edilen yabancı para karşılığı kâr payları ve ödenen vergiler TL cinsinden hesaplanmıştır.)

(A)Tam mükellef kurumun;	**Tutar (TL)**
(A) Kurumunun elde ettiği iştirak kazancı (brüt)(1.000.000*%30=)	300.000
Yabancı ülkede ödenen kurumlar vergisi (A) Kurumunun elde ettiği iştirak kazancına isabet eden tutar (300.000 x %10=)	30.000
(A) Kurumunun elde ettiği vergi sonrası kâr payı (300.000-30.000=)	270.000
(A) Kurumunun elde ettiği kâr payından dağıtım aşamasında yurt dışında kesilen vergi (270.000 x%20)	54.000
(A) Kurumunun elde ettiği net kâr payı tutarı (270.000-54.000=)	216.000
Kurum kazancı (Brüt)	300.000
Hesaplanan kurumlar vergisi (300.000*%23=)	69.000
Yurt dışında ödenen vergiler (30.000+54.000=)	84.000
Yurt dışında ödenen 84.000 TL vergiden, beyannamede ödenecek 69.000 TL kurumlar vergisi mahsup edilecek (ve mahsup edilecek kalan (84.000-69.000=)15.000 TL mahsubu mümkün değildir.	15.000

1.2.6. Yurt dışında ödenen vergilerin geçici vergiden mahsubu

- Yurt dışında ödenen vergilerin geçici vergiden mahsubu mümkündür. Geçici vergilendirme dönemi içinde yurt dışından elde edilen gelir bulunması halinde, bu gelirler üzerinden elde edildiği ülkelerde kesinti veya diğer şekillerde ödenen vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilecektir. Ancak, indirilecek tutar, yurt dışında elde edilen gelirlere o dönem Türkiye'de uygulanan (2022 yılı için %23) (2023 yılı için %20) geçici vergi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

1.2.7. Yurt dışında ödenen vergilerin tevsiki

- Yabancı ülkelerde vergi ödendiği, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik olunmadıkça, yabancı ülkede ödenen vergiler Türkiye'de tarh olunan vergiden indirilemeyecektir.

- Kurumlar vergisinden indirim konusu yapılan vergilerin yabancı ülkelerde ödendiğini gösterir belgelerin, tarhiyat sırasında mükellef tarafından ibraz edilememesi halinde, yabancı ülkede ödenen veya ödenecek olan vergi, (2022 yılı için %23, 2023 yılı için %20) kurumlar vergisi oranını aşmamak şartıyla o memlekette câri olduğu bilinen oran üzerinden hesaplanacaktır. Tarhiyatın bu suretle hesaplanan miktara isabet eden kısmının ertelenmesi, ibraz edilmesi gereken belgelerin, tarh tarihinden itibaren en geç 1 yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi halinde, bu belgelerde yazılı kesin tutara göre tarhiyatın düzeltilmesi gerekmektedir.

- Mücbir sebepler olmaksızın belgelerin anılan süre zarfında ibraz edilmemesi veya bu belgelerin ibrazından sonra ertelenen vergi tutarından daha düşük bir mahsup hakkı olduğunun anlaşılması halinde, ertelenen vergiler için 6183 sayılı Kanun hükümlerine uygun olarak gecikme zammı hesaplanacaktır.

1.2.8. Yurt dışından elde edilen istisna kazançlar

- Tam mükellef kurumların yurt dışında elde ettikleri kazançların, ait oldukları yıla (hesap dönemlerinin kapandığı tarihe) ilişkin genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi gerekir.
- Bunun için söz konusu kazançların Türkiye'ye getirilip getirilmemesinin bir önemi bulunmamaktadır.
- Kazancın Türkiye'ye getirilmesi, istisna uygulaması açısından önem arz etmektedir.
- Tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilen kurumların yurt dışından elde ettikleri bazı kazanç ve iratlar KVK'nın 5 inci maddesiyle kurumlar vergisinden istisna tutulmuşlardır.
- Kurumlar vergisi kanununa göre yurtdışından elde edilen istisna kazançlar için yurtdışında ödenen vergilerin mahsubu yapılamaz. Çünkü, matraha dahil olmayan gelirlerin vergisi mahsup edilemez.

Bu istisnalar:

- **1.2.8.1. Yurt dışı iştirak kazançları istisnası (**KVK madde 5(1)(b))
- **1.2.8.2. Yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları istisnası (**KVK madde 5(1)(c))
- **1.2.8.3. Yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde edilen kurum kazançları istisnası (**KVK madde 5(1)(g))
- **1.2.8.4. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden elde edilen kazanç istisnası (**KVK madde 5(1)(h))

1.2.9. Vergilerin mahsubu esnasında izlenecek öncelik sırası

Artan durum bulunması halinde, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde aşağıdaki öncelik sırasına göre;

- Yurt dışında ödenen vergiler,
- Yurt içinde kesinti suretiyle ödenen vergiler,
- Ödenen geçici vergiler,

mahsup edilecektir.

1.2.10. Yurt dışı zararların mahsubu

- Kurumların yurt dışı faaliyetlerinden zarar doğması halinde, maddede belirtilen koşullar dahilinde yurt dışı zararların kurum kazancından beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar indirilebilmesi mümkün bulunmaktadır.
- Ancak, kazançları Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen faaliyetlere ilişkin yurt dışı zararların mahsup imkanı yoktur.
- Kurumların yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararlarını, Türkiye'de beyan ettikleri kazançlardan indirebilmeleri için faaliyette bulundukları ülkenin vergi kanunlarına göre beyan ettikleri vergi matrahlarını (zarar dahil), her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisini haiz kuruluşlara incelettirip rapora bağlatmaları ve bu raporun aslı ile birlikte tercüme edilmiş bir örneğini Türkiye'deki ilgili vergi dairesine vermeleri şarttır.
- Ayrıca, söz konusu denetim kuruluşlarınca hazırlanan rapor ekinde yer alacak vergi beyanları ile bilanço ve gelir tablosunun, yabancı ülkedeki yetkili makamlara onaylatılması zorunludur.

II. TAM MÜKELLEF KURUMLAR VERGİSİ MÜKELEFLERİNİN ÇVÖA YAPILMIŞ YABANCI ÜLKELERDEN ELDE ETTİĞİ GELİRİN ÇVÖA'NA GÖRE VERGİLENDİRMESİ VE YABANCI ÜLKEDE ÖDENEN VERGİNİN MAHSUBU VEYA İSTİSNASI

- ÇVÖA'larının kapsamına gelir üzerinden alınan vergiler girdiğinden, Ülkemiz açısından uygulama konusu olan vergiler gelir ve kurumlar vergisidir.
- Uluslararası ÇVÖA uygulamalarında genel olarak 2 model anlaşma bulunmaktadır. Birleşmiş Milletler (BM) ve Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), modelleridir.

BM modeli esas itibariyle kaynak ülkenin vergilendirme yetkisine ağırlık vermektedir. Gelişmekte olan ülkeler tarafından tercih edilmektedir.

OECD modelinde, genel olarak vergilendirme yetkisinin mükelleflerin yerleşim yeri devletine ait olduğu kabul edilmiştir. Sermaye ihraç eden gelişmiş ülkeler tarafından kullanılır.

- Her iki anlaşma da tavsiye niteliğindedir, zorlayıcılığı yoktur. ÇVÖA yapılırken taraflar maddelere çekinceler koyabilmektedir.
- Sunumumuzda, Türkiye'nin yaptığı ÇVÖA genel olarak OECD Model olduğundan açıklamalar OECD model ÇVÖA'na göre yapılacaktır. Ancak, uygulamalarda ilgili ülkelerle yapılmış ÇVÖA'ları dikkate alınmalıdır.

2.1. ANLAŞMA KAPSAMINA GİREN KİŞİLER:

- Anlaşmaya taraf Devletlerden birinde veya her ikisinde mukim olanlar anlaşma kapsamına girmektedir. Dolayısıyla her iki Devlet ile de mukimlik ilişkisi olmayanlar Anlaşmadan yararlanamamaktadırlar.

2.2. MUKİMLİĞİN BELİRLENMESİ :

- Anlaşma kapsamına giren kişilerin (Gerçek ve Tüzel Kişi) hangi Devletin mukimi olduğu konusu Anlaşmaların 4. maddesinde yer almaktadır. Anlaşmaların pek çok maddesinde vergileme yetkisi mukim olunan Devlete bırakılmış olduğundan, mukim olunan devletin belirlenmesi bu açıdan önem kazanmaktadır.

- Mukimlik belgesi, ilgili kişi veya kurumun mukimi olduğu ülkenin yetkili makamlarından alınan ve o kişi/kurumun ilgili ülkede vergi mükellefi olduğunu gösteren resmi bir evraktır.

- Anlaşma hükümlerinden yararlanmak isteyenlerin mutlak surette ilgili makamlara mukimlik belgesi ibraz etme zorunluluğu da bulunmaktadır. Mukimlik belgesinin ibraz edilmemesi halinde ÇVÖA hükümleri uygulanmaz. Ülkelerin mevzuatlarındaki hükümler uygulanır.

- Anlaşmalarda gerçek kişiler; ikametgah ve ev, kurumlar ise; kanuni merkez, yönetim yeri veya benzeri yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle bir Devlette vergi mükellefiyeti altına giriyorlarsa artık bu devletin mukimi olarak kabul edilmektedirler.

- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları uygulamaları kapsamında, mukimlik belgesi düzenlemeye yetkili makamlar ve mukimlik belgesi başvurularına ilişkin açıklamalar Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının , 20.12.2013 tarih ve ÇVÖA/2013-1 sayılı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri/ 3 de yapılmıştır.

2.3. ÇVÖ ANLAŞMALARINDA DÜZENLENEN GELİR UNSURLARI VE HANGİ ÜLKEDE VERGİLENDİRİLECEĞİ

- Vergi anlaşmaları ülkelerin vergilendirme yetkileri çakıştığı için yapılır. Yani vergi anlaşmaları ile çözümlenmek istenen vergilendirme yetkisini hangi ülkenin kullanacağıdır.

- OECD model anlaşmasında, bir taraf vergilendirme yetkisinden tamamen vazgeçmekte ya da yetki ortaklaşa kullanılmaktadır.

- Vergilendirmede çoğunlukla yerleşim yeri ilkesinin benimsendiği, kaynak ilkesine çok nadir durumlarda başvurulduğu söylenebilir.

Gelirin Vergilendirilmesi (OECD Model ÇVÖA)			
Madde 6 Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelir (Kaynak ülke)	Madde 7 Ticari kazançlar (Kaynak ülke)	Madde 8 Deniz, iç su yolu ve hava taşımacılığı (Mukim ülke)	Madde 9 Bağımlı teşebbüsler (TF halinde düzenleme-Mukim ülke.) (Diğer devlette karşılıklı düzeltme)
Madde 10 Temettüler (Mukim ülke) (Sınırlı kaynak ülke)	Madde 11 Faiz (Mukim ülke) (Sınırlı kaynak ülke)	Madde 12 Gayrimaddi hak bedelleri (Mukim ülke) (Sınırlı kaynak ülke)	Madde 13 Sermaye değer artış kazançları (Kaynak ülke)
Madde 14 Serbest Meslek Faaliyetleri KALDIRILDI (Kaynak ülke-İşyeri)	Madde 15 Ücret geliri (Mukim ülke) (Hizmet diğer ülkede ifa edilirse diğer ülke)	Madde 16 Yöneticilere yapılan ödemeler (Mukim şirketin bulunduğu ülke)	Madde 17 Sanatçı ve sporcular (Faaliyetin yapıldığı ülke)
Madde 18 Emekli Maaşları (Ödemenin yapıldığı ülke)	Madde 19 Kamu Görevi (15,16,17,18 inci maddeye göre)	Madde 20 Öğrenciler (Kaynak ülke)	Madde 21 Diğer Gelirler (Anlaşma kapsamına girmeyen gelirler kaynak ülke)

2.4. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYE NEDEN OLABİLECEK TEMETTÜ, FAİZ VE GAYRİMADDİ HAK BEDELLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

2.4.1. Tanımlar

- Anlaşmalarda çifte vergilemeye konu olacak gelirler, “Madde 10 Temettü”, “Madde 11 Faiz” ve “Madde 12 Gayrimaddi Hak Bedelleri” olarak yer almakta olup, bunların ne anlama geldikleri bu maddelerde yer almaktadır.

Buna göre:

- **"Temettü"** terimi:
  - Hisse senetlerinden,
  - “İntifa” senetlerinden veya “intifa” haklarından,
  - Maden hisselerinden,
  - Kurucu hisse senetlerinden,
  - Alacak niteliğinde olmayıp kazanca katılmayı sağlayan diğer haklardan,

elde edilen gelirler ile dağıtımı yapan şirketin mukim olduğu Devletin mevzuatına göre, vergileme yönünden hisse senetlerinden elde edilen gelirle aynı muameleyi gören diğer şirket haklarından elde edilen gelirleri ifade eder.

“Faiz” terimi**:**

- İpotek garantisine bağlı olsun olmasın ve borçlunun kazancına katılma hakkı tanısın tanımasın, her nevi alacaktan doğan gelirleri,
- Kamu menkul kıymet, tahvil veya borç senetlerinden elde edilen gelirleri,

ifade eder.

- Geç ödemelerden kaynaklı cezalar ÇVÖA açısından faiz olarak kabul edilmez.

"Gayrimaddi Hak Bedelleri" terimi,

- Sinema filmleri dahil olmak üzere edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının,
- Her nevi patentin, alameti farikanın, tasarım veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi veya sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı ya da kullanım hakkı karşılığında,

yapılan her türlü ödemeyi ifade eder.

2.4.2- Türkiye'de Mukim Olan Mükellef Bakımından Vergilendirme İlkeleri:

Türk mukimlerinin yurtdışında ödedikleri finansal hesaplara (temettü, faiz ve gayri maddi hak) ait vergileri mahsup ederken;

Bu tür gelirler elde edildikleri Devlette (kaynak Devlet) de Anlaşmalarda belirtilen oranları geçmeyecek şekilde vergiye tabi tutulmaktadır. Anlaşmalarda yer alan vergi oranları vergilemede yapılacak en fazla oranı ifade etmekte olup, bu oranlar hiçbir şekilde aşılmayacaktır.

- ✓ Anlaşmalara taraf Devletlerin iç mevzuatlarında bu tür gelirler için daha düşük bir vergi oranı uygulanıyor ise bu durumda Anlaşmalarda yer alan oranlar değil, mükellefin lehine olan bu düşük oranlar uygulanacaktır.
- ✓ Yurtdışında ödenen vergilerin ancak bu vergilerin dayanağını oluşturan gelire isabet eden Türk vergisi kadarlık kısmının mahsubuna imkân bulunmaktadır.
- ✓ Kaynak devletlerin ÇVÖA belirtilen oranlar üzerinde bir oran uygulamaları veya diğer her türlü haksız vergilendirme durumunda ise fazla ödenen verginin iadesi kaynak ülkeden istenebilir.

ÇVÖA GÖRE KAYNAK ÜLKEDE UYGULANACAK EN FAZLA ORANLARDAN BAZILARI			
Ülke **Gelir Türü**	ABD	İsviçre	Almanya
Temettü	Sermaye payı en az %10 ise %15, Diğerleri %20	Sermaye payı en az % 25 ise % 5, Diğerler %15	Sermaye payı en az % 25 ise %5, Diğerler %15
Faiz	Kredilerden kaynaklanıyorsa %10, Diğer %15	Kredilerden kaynaklanıyorsa %5, Diğer %10	% 10
Gayrimaddi Hak	%10, %5	%10	%10

- Yukarıda belirtilen gelirleri elde edenlerin diğer Devlette bir işyerine veya sabit yere sahip olmaları ve bu tür gelirlerin bu işyeri veya sabit yer ile bağlantılı olarak elde edilmeleri durumunda, kaynak devlet vergileme oranları uygulanmayacaktır.
- Bu şekilde elde edilen gelirler, bu diğer Devletin iç mevzuatı çerçevesinde duruma göre ticari kazanç veya serbest meslek kazancı kapsamında vergiye tabi tutulacaktır.

2.6. GELİRİN ELDE EDİLMESİ

- Yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlar:

  - Türkiye'de hesaplarına intikal ettirdiği yılda;
  - Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsik olunan hallerde, mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda; elde edilmiş sayılır (GVK md. 85/3)

2.7. ÇİFTE VERGİLENDİRMENİN ÖNLENMESİ

- Anlaşmalarda vergileme yetkisinin her iki Devlete de bırakıldığı durumda çifte vergilendirmenin nasıl önleneceği konusu "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlığı taşıyan maddede ele alınmaktadır.

- ÇVÖA'da çifte vergilendirmenin önlenmesi 23 üncü maddede (Bazı ÇVÖA'da 22 nci madde) açıklanmaktadır. Son zamanlarda yapılan anlaşmalarda 23 üncü madde 23 A İstisna Yöntemi ve 23 B Mahsup Yöntemi olarak ikiye ayrılmıştır.

- OECD'nin Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşmasında, çifte vergilendirmeyi önlemek için temel olarak iki yöntem önerilmektedir. Bunlar, "İstisna Yöntemi" ve "Mahsup Yöntemi "dir. Türkiye'nin bugüne kadar imzaladığı anlaşmalarda iki yönteme de yer verilmiştir. 22 anlaşmada istisna ve istisna ile birlikte mahsup, 67 anlaşmada ise mahsup yöntemi benimsenmiştir.

2.7.1. İSTİSNA YÖNTEMİ

- İstisna yönteminde, anlaşmaya taraf devletlerden birisinin mukimi, anlaşma hükümlerine göre, mukim olunmayan kaynak devlette vergilendirilebilen bir gelir elde ederse, mukim olunan devlet, elde edilen geliri vergiden istisna etmektedir.

- Model Anlaşma, istisna yönteminin nasıl uygulanacağına dair genel kuralları belirlemekte, ancak teknik detaylara yer vermemektedir. Çünkü her devletin kendi iç mevzuatı, gelir veya sermaye türleri ile ilgili vergilendirme kuralları birbirinden oldukça farklıdır. Bu yönüyle detaylar, devletlere, yapılacak ikili müzakerelere ve devletlerin iç mevzuatlarına bırakılmıştır.

- Türkiye uygulamasında, diğer Devlette Anlaşma hükümleri çerçevesinde ödenen vergiler Türkiye'de vergiden istisna edilmekte, diğer bir ifadeyle yurt dışı gelirleri genel netice hesaplarına intikal ettirilmekle beraber vergi matrahına dahil edilmemektedir.

2.7.2. MAHSUP YÖNTEMİ

- Mahsup Yönteminde, anlaşmaya taraf devletlerden birisinin mukimi, anlaşma hükümlerine göre, anlaşmaya taraf mukim olunmayan kaynak devlette vergilendirilebilen bir gelir elde ederse, mukim olunan devlet, bu mukimin geliri üzerinden alınacak vergiden, mukim olunmayan kaynak devlette ödenen gelir vergisine eşit bir tutarın mahsup edilmesine izin vermektedir. Ancak, söz konusu mahsup, anlaşmaya taraf mukim olunmayan kaynak devlette elde edilen gelir mahsuptan önce hesaplanan vergi tutarını aşamamaktadır.

- İstisna Yönteminde olduğu gibi, bu yöntemde de, Model Anlaşma, mahsup yönteminin nasıl uygulanacağına dair genel kuralları belirlemekte, ancak teknik detaylara yine yer vermemektedir. Çünkü yukarıda belirtildiği gibi, her devletin kendi iç mevzuatı, gelir veya sermaye türleri ile ilgili vergilendirme kuralları birbirinden oldukça farklıdır. Detaylar, devletlere, yapılacak ikili müzakerelere ve devletlerin iç mevzuatlarına bırakılmıştır.

- Türkiye'de, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarımızda yer alan "yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubu"na ilişkin madde hükümleri çerçevesinde yürütülecektir.

Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmalarında Türkiye'nin uyguladığı yöntemlere örnekler.

Taraf Ülke	Yöntem	Kapsam
Almanya	Mahsup/İstisna	Temettü, Faiz ve gayri maddi hak bedelleri
ABD	Mahsup	Temettü, faiz ve gayri maddi hak bedelleri
İsviçre	Mahsup	Temettü, faiz ve gayri maddi hak bedelleri
Hollanda	İstisna/Mahsup	Temettü, faiz, gayri maddi hak bedelleri

DEĞERLENDİRME

- Türkiye'de tam mükelleflerin, yurt dışından elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesinde yeterli bilgiye sahip olmamaları veya bu gelirlerin beyanı konusunda isteksiz davranmaları nedeniyle sorunlar yaşayabilirler.
- Bu sorunlar çifte vergilendirmeye, vergi tarhiyatlarına ve ceza uygulamalarına neden olabilmektedir.
- Bu konuda, gelir vergi kanununun 123 ve kurumlar vergisi kanununun 33 üncü maddelerindeki (Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu) na dayalı yurt dışı gelirlerini ve ÇVÖA yapılmış ülkeden elde ettikleri temettü, faiz ve gayri maddi hak gelirlerini ne şekilde beyan edeceklerini bilmeleri gerekir.

- Son yıllarda, OECD tarafından “Finansal Hesap Bilgilerin Otomatik Değişimine ilişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması ” yayınlanmıştır.
- Bu anlaşma bu gün için Türkiye dahil 119 ülkeyle imzalanmış durumdadır. İmzacı ülkeler, karşılıklılık temelinde, ilgili ülkelerin mukimlerine ait finansal hesap bilgilerini, finansal kuruluşlardan toplayıp ayrı bir talep gerekmeksizin (otomatik olarak) her yıl ilgili ülkeyle paylaşacaktır.
- Bu durumda başka ülkelerdeki finansal hesap bilgileri vergi idarelerince taranıp beyanı yapılmamış gelirler tespit edilebilecektir.
- Türkiye, bu bilgi alış verişine başlamış olup, 2019 yılı dahil elde edilen bilgilerin değerlendirmeleri yapılacaktır.

Bu gelirlerini bildirmemiş veya eksik bildirmiş mükellefler 31.05.2023 tarihine kadar 7440 sayılı «Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun» un, durumlarına uygun matrah artırımı ve pişmanlık hükümlerinden yararlanabilirler.

TEŞEKKÜRLER