

YABANCI BİR ŞİRKETİN TÜRKİYE'

YABANCI BİR ŞİRKETİN TÜRKİYE'DEKİ İŞTİRAK HİSSELERİNİ ELDEN ÇIKARMASI HALİNDE VERGİLEME

Güray ÖĞREDİK

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

Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ağustos 2007

1- GİRİŞ

Çalışmamızda, **Türkiye'de bir iş yeri, iş merkezi veya kanuni merkezi bulunmayan**, dar mükellef statüsündeki bir yabancı şirketin, Türkiye'deki tam mükellef bir kurumda sahip olduğu iştirak hisselerini elden çıkarması halinde, vergi mevzuatımız açısından nasıl bir vergileme yapılacağını ve beyan usulünü açıklayacağız.

2- DAR MÜKELLEF KİMDİR?

Kurumlar Vergisi Kanunu madde 3/2: Kanuni ve iş merkezinin her ikisinin de Türkiye'de olmadığı tüzel kişiler.

Gelir Vergisi Kanunu madde 6: Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler. Aynı Kanunun (4). Maddesinde Türkiye'de yerleşme; ikametgahın Türkiye'de bulunması veya bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla süre ile oturak şeklinde açıklanmıştır.

Dar mükellef kurumlar Türkiye'ye karşı sadece Türkiye'den elde ettikleri gelirlerden dolayı sorumludurlar. Bu kişilerin Türkiye dışından elde ettikleri gelirleri varsa o gelirler dolayısıyla Türkiye'ye karşı herhangi bir sorumlulukları ortaya çıkmaz. [1]

Dar yükümlülük, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerin **Türkiye'de elde ettikleri kazanç** ve iratların vergilendirilmesi ile ilgili bir yükümlülük şeklidir. Gelir Vergisi Kanunu tam yükümlülükte kişisel ilkesini (ikamet, uyrukluk) kabul etmesine karşılık, dar yükümlülükte mülklik ilkesini kabul etmiştir. Çünkü vergilendirme, gelirin **Türkiye'de elde edilmesi** koşullarına bağlanmıştır. **Dar yükümlülükte hedef kişiyi değil, kaynağı Türk ekonomisi olan geliri vergilendirmektedir.** Dolayısıyla dar yükümlü statüsündeki kişiler sadece **Türkiye'de elde ettikleri** gelirler üzerinden Türkiye'de vergilendirilirler. Dar yükümlülükte tam yükümlülük arasında gelirin niteliği ve unsurları yönünden herhangi bir farklılık yoktur. Ancak gelirin elde edilmesi, **Türkiye'de elde edilmiş** sayılması ayrıntılı olarak düzenlenmiş ve tam yükümlülükten farklı esaslara bağlanmıştır. [2]

3- DAR MÜKELLEF KURUMLARIN VERGİYE TABİ KAZANÇLARI

Çalışmamız açısından ilgili madde, Kurumlar Vergisi Kanununun (3/3) numaralı maddesidir. Bu maddenin (e) numaralı bendine göre; **Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar**, dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç türlerinden birisidir.

Madde (3/4) hükmüne göre; **bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının, Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması konularında, Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.**

4- 5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA KONUMUZ İLE İLGİLİ MADDELER

Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu (4) kısımdan oluşmakta olup, Kanunun (3) numaralı kısmı “**Dar Mükellefiyet Esasında Verginin Tarhı ve Ödenmesi**” başlığını taşımaktadır. (2) numaralı kısım ise “Tam Mükellefiyet Esasında Verginin Tarhı ve Ödenmesi” başlığını taşımaktadır. (4) numaralı kısım ise “Ortak Hükümler ve Geçici Maddeler” başlığını taşımaktadır. Kanunun (1) numaralı kısmında ise genel bir başlığa yer verilmeden, (1) ilâ (5). maddeler arasında; **Verginin Konusu, Mükellefler, Tam ve Dar Mükellefiyet, Muafiyetler, İstisnalar** başlıkları altında düzenlemelere yer verilmiştir.

Madde 22: Dar Mükellefiyette Safi Kurum Kazancı

Madde 22/2: ***Dar mükellefiyete tabi kurumların ticari veya zirai kazançları 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, kurum kazancı bu maddenin birinci fıkrasına göre tespit edilir.

Madde 26: Özel Beyan Zamanı ve Tayin Olunan Gelirler

Madde 26/1: ***Dar mükellefiyete tabi olan yabancı kurumların vergiye tabi kazancının Gelir Vergisi Kanununda yazılı diğer kazanç ve iratlardan*** (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir veya temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ***ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye’de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden onbeş gün içinde Kanunun 27’inci maddesinde belirtilen vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorundadır.***

Madde 26/2: Diğer kazanç ve iratlara ilişkin olarak Türkiye’ye bizzat getirilen nakdi veya aynı sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile ***istirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında oluşan kur farkı kazancına dair hükümler hariç olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununda yer alan VERGİLENDİRME hususundaki istisna, kayıt, şart ve sürelerle ait sınırlamalar dikkate alınmaz.***

Madde 27: Özel Beyannamenin Verilme Yeri

Madde 27/1-b: Taşınırın ve hakların elden çıkarılmasında doğan diğer kazanç ve iratlarda mal ve hakların Türkiye’de elden çıkarıldığı yerin vergi dairesine beyanname verilir.

Buraya kadar verilen bilgiler ve Kanunda ilgili kısımda yer alan diğer hükümlerde toparlanacak olursa, dar mükellef yabancı kurumların elde ettikleri kazançlar;

a) Yıllık beyan esasında vergilenebilir, (Türkiye’de bir iş yeri - iş merkezi veya kanuni merkez değil (!) - vasıtasıyla ticari veya zirai faaliyette bulunuyorsa)

b) Kesinti suretiyle vergilenebilir, (KVK Madde 30/1’de sayılan; yıllara sari inşaat işleri, serbest meslek kazançları, gayri menkul sermaye iratları, GVK Madde 75/1,2,3 ve 4 no’lu bentleri hariç olmak üzere menkul sermaye iratları, 30/2’de yer alan telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir veya temlik karşılığında elde edilen kazançlar, 30/3’de yer alan GVK Madde 75/1,2,ve 3 numaralı bentlerine dahil kâr payları, ... madde 30’un diğer bentleri. Dar mükelleflerin Türkiye’de elde ettikleri ücret gelirleri de GVK Madde 94 kapsamında stopaja tutulacaktır.)

c) Kanunun 26.’ncı maddesine göre özel beyan vermek suretiyle vergilenebilir. (Diğer kazanç ve iratlar)

Elbette dar mükellefiyet söz konusu olduğunda vergileme işleminin ayrılmaz bir parçası da Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarıdır.

4.1- Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 5/1-e: Gayrimenkul ve İştirak Satış Kazancı İstisnası

Bu maddeyi, konumuz açısından bir alt başlık olarak incelemek istiyoruz. (1) seri numaralı KVK Genel Tebliğinin (5.6.2.1) numaralı kısmına bakıldığında, "Söz konusu istisna hükmünden, **dar mükellef kurumlarda dahil olmak üzere**, tüm kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilecektir" açıklaması görülecektir.

Tebliğ metninde bize göre yer verilen dar mükellefler; Türkiye'de bir iş yeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunan, muhasebe kayıtları tutan, yıllık kurumlar vergisi beyannamesi veren dar mükellef kurumlardır. Çünkü söz konusu istisnasının uygulanmasının en temel şartı, elde edilen satış kazancının en az beş yıl şirketin bilançosunun pasifinde tutulması şartıdır.

Çalışmamıza konu ettiğimiz yabancı şirket ise, tamamıyla yurt dışı merkezli, Türkiye'de iş yeri dahi olmayan, sadece Türkiye'de bir şirketin hisselerine sahip bir yabancı şirkettir. Kanunda aranan dar mükellef tanımına uymakla birlikte, Kanunun 5/1-e bendinde yer verilen istisnadan yararlanması mümkün değildir. Yurt dışındaki bir şirkete Türkiye'de yer alan bu Kanun şartlarının (kazancı beş yıl pasifte tutma, dilerse sermayeye ilavesini mümkün kılmak, tahsil esasları, ...v.d) uygulanması nasıl mantıksız ise bu şirketin bu istisnadan yararlanması da bu derece imkansızdır.

5- KİLİT NOKTA: KAZANCIN TÜRKİYE'DE ELDE EDİLMESİ

Gerek Kurumlar Vergisi Kanunu madde (3/3-e) bendi, gerekse Gelir Vergisi Kanunu madde (7/7) incelendiğinde, diğer kazançlar ve iratların dar mükellefler açısından Türkiye'de vergilenebilmesi için, kazancın **Türkiye'de elde edilmiş olması şartı** vardır.

(1) seri numaralı KVK Genel Tebliğinin (22.2) numaralı "Kurum Kazancını Oluşturan Kazanç ve İratlar" başlıklı kısmının son paragrafında; "**Bu madde de belirtilen kazanç ve iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması konularında Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanacaktır**" açıklaması yer almaktadır.

Bu durumda Gelir Vergisi Kanununun (7/7) numaralı maddesi ve (7). maddenin son fıkrası belirleyici olacaktır.

İlgili Kanun hükümleri aşağıdaki gibidir:

"Madde 7: ***Dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edildiği aşağıdaki şartlara göre tayin olunur:***

.....
.....

Madde 7/7: ***Diğer kazanç ve iratlarda: Bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi.***

Bu maddenin 7'inci bentlerinde sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

Bu Kanuni düzenlemeler ele alındığında, çalışma konumuz açısından;

a) Yabancı şirket, tam mükellef bir Türk şirketinin hisselerini yine Türkiye'de mukim bir kişiye/şirkete satarsa, diğer kazanç veya irat Türkiye'de oluşmuştur denebilecektir.

b) Yabancı şirket, tam mükellef bir Türk şirketinin hisselerini yine yabancı bir şirkete/kişiye satarsa bu durumda, diğer kazanç veya irat Türkiye'de oluşmamıştır denebilecektir.

Acaba bu varsayımlar doğru mudur? Bize göre; bir Türk şirketinin hisselerine/ortaklık payına (Anonim şirket veya limited şirket) sahip olan yabancı bir şirket, bu iştirak hisselerini, ister Türkiye'de bir kişiye satsın ister yurt dışında başka bir yabancıya satsın, el değiştiren hisselerin/ortaklık paylarının merkezi Türkiye'dir ve satış kazancı Türkiye'de vergilenebilir. Dolayısıyla, GVK Madde (7)'de yer alan "işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi.." hükmü gereği, iştirak hisselerinin el değiştirmesi resmi olarak Türkiye'de olacaktır. Pay defterinin yazılması, satışla ilgili resmi muameleler, ortaklık değişiminin duyurulması..v.b işlemler için veya muamelenin Türkiye'de yapıldığının kabulüdür. Yabancı şirket, söz konusu iştirak hisselerini zamanında Türkiye'ye aynı veya nakdi sermaye getirerek elde etmiştir. Şimdi de bu sermayesini (ister Türkiye'de bir kişiye satsın ister yurt dışında başka bir yabancıya satsın) iştirak hisselerini satarak geri almaktadır. Yatırdığı sermaye değerlendirilmiş ve kazanç elde etmesine yol açmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun (7).nci maddesinin son fıkrasına göre değerlendirmeden maksat; ödemenin Türkiye'de yapılması ya da ödeme yabancı ülkede yapılmışsa Türkiye'de ödeyenin ya da nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi ya da kârından ayrılmasıdır. **Yoruma açık olan bu hüküm uyarınca, yapılan ödemenin Türkiye'de yaratılan gayrisafi hasıladan gerçekleşmesi, başka bir deyişle Türk ekonomisinde yaratılan değerlerden kaynaklanması gerekmektedir.**[3] Kanun metninde yer alan değerlendirme kavramı ve açıklaması; özellikle dar mükellef kurum veya kişilerden alınan hizmetlerde yapılacak vergi stopajı ile sorumlu sıfatıyla KDV beyanı açısından önem taşımaktadır. Değerlendirme kavramı KDV kanunu madde 6-b'den ise 05.02.2000'den geçerli olmak üzere çıkarılmıştır. Aksi takdirde, değerlendirme kavramı konumuz açısından esas kabul edilirse, bu durumda yabancı şirket, sahip olduğu iştirak hisselerini sadece Türkiye'de bir kişi veya şirkete satarsa elde ettiği değer artışı kazancı Türkiye'de vergilendirilebilir ki, bu görüş Türkiye'nin vergileme haklarını ihlal olur düşüncesindeyiz. Dar mükellef kurum ya da kişilerden genellikle alınan hizmetler açısından düzenlenmiş bir madde niteliği taşımaktadır, GVK Madde (7)'nin son fıkrası.

GVK Madde (7/7) de yer alan "....ifa edilmesi..." kavramı, sadece Türkiye'de icra edilen işler anlamında dar bir şekilde yorumlanmamalıdır. Bu durumda olay, sadece ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti ile sınırlandırılmış olmaktadır.

Ancak, **genel yorum ve düşünceler, bizim yorum ve düşüncelerimizin aksine;** yabancı şirket (dar mükellef) Türkiye'deki bir şirketin hisselerini yine Türkiye'deki bir kişiye satarsa vergileme hakkı Türkiye'de olacak, satış işlemi yurt dışındaki bir kişiye yapılırsa işlemin Türkiye'de olmadığı, değerlendirmenin de Türkiye'de olmadığı ve bu nedenle vergileme hakkının Türkiye'ye ait olmadığı şeklindedir.

Bununla birlikte konu sadece Türk vergi mevzuatı açısından değil, özellikle yabancı şirketin mukimi olduğu ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması varsa, bu anlaşmalarla birlikte değerlendirilmelidir.

6- ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI AÇISINDAN

Vergi anlaşmalarında, gayrimenkul ve menkul değerlerin elden çıkarılmasından doğan kazançlar "**Sermaye Değer Artış Kazançları**" itibarıyla düzenlenmektedir. Türkiye'de bulunan gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirme hakkı Türkiye'ye aittir. Bu, münhasır vergilemeyi ifade etmektedir. Genel olarak menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan kazançlar ise **satış Türkiye'de yerleşik birine yapıldığında** Türkiye'de vergileme yapılacaktır. Ancak bunun için iktisap ve elden çıkarma arasındaki sürenin bir yılı geçmemesi gerekmektedir. Diğer hallerde Türkiye'nin vergileme hakkı yoktur. [4]

Aşağıda bazı ülkeler ile Türkiye Cumhuriyeti arasında yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması metinlerinden ilgili kısımlara örnekler vereceğiz.

İngiltere ile olan anlaşmanın 13/4. numaralı fıkrası:

"4. Bu Maddenin 1 inci, 2 nci ve 3 üncü fıkralarında değinilenler dışında kalan varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar yalnızca, **elden çıkarmanın mukim olduğu** Akit Devlette vergilendirilebilecektir. Bununla beraber, böyle bir varlığın, **iktisap tarihinden itibaren bir yıl içinde elden çıkarılmasından dolayı bir Akit Devlette elde edilen kazanç, bu Devlette vergilendirilebilir.**"

Fransa ile olan anlaşmasının 13/5. numaralı fıkrası :

"5. 1, 2, 3 ve 4 üncü fıkralarda değinilenler dışında kalan varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazanç yalnızca, **elden çıkarmanın mukim olduğu** Akit Devlette vergilendirilebilecektir. Bununla beraber, bundan bir önceki cümlede bahsedilen ve diğer Akit Devlette doğan sermaye değer artış kazançları, **iktisap ve elden çıkarma arasındaki süre bir yılı aşmadığı takdirde, bu diğer Akit Devlette vergilendirilebilecektir.**"

Hollanda ile olan anlaşmanın 13/4, 5 ve 6. numaralı fıkraları:

"4. 1, 2 ve 3 üncü fıkralarda değinilenler dışında kalan varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazanç, **yalnızca elden çıkarmanın mukim olduğu** Devlette vergilendirilebilecektir.

5. 4 üncü fıkra hükümleri, her bir Devletin kendi mevzuatına göre, **diğer Devletin bir mukiminin** ilk bahsedilen Devlette mukim **bir şirketin ihraç ettiği** hisse senetlerini veya tahvilleri (bu Devlette sermaye piyasasına kaydedilen hisse senetleri ve tahviller hariç) **ilk bahsedilen Devletin bir mukimine devretmesi dolayısıyla elde ettiği kazançlar üzerinden vergi alma hakkını etkilemeyecektir. Ancak bunun için, iktisap ile devir arasındaki sürenin bir yılı geçmemesi gerekir.**

6. 4 üncü fıkra hükümleri, **her bir Devletin kendi mevzuatına göre**, sermayesi tamamen veya kısmen hisselerle bölünmüş olan ve o Devletin mevzuatı uyarınca **o Devletin mukimi durumunda bulunan bir şirketin hisse senetlerinin veya intifa haklarının, diğer Devlette mukim bir gerçek kişi tarafından devredilmesi dolayısıyla elde edilen kazançlar üzerinden vergi alma hakkını etkilemeyecektir.** Ancak bunun için, hisse senetlerini veya intifa haklarını devreden gerçek kişinin, devirden önce gelen son beş yıllık dönemde **ilk bahsedilen Devletin mukimi durumunda olması gerekir."**

Almanya ile olan anlaşmanın 13/3. numaralı fıkrası:

"3. Bu Maddenin 1 inci ve 2 nci fıkralarında değinilenler dışında kalan varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazanç yalnızca , **elden çıkarmanın mukim olduğu** Akit Devlette vergilendirilebilecektir.

Bununla beraber, diğer Akit Devlette doğan ve bundan bir önceki cümlede bahsedilen sermaye değer artış kazançları, **alış ve satış arasındaki süre bir yılı aşmadığı takdirde bu diğer Akit devlette de vergilendirilebilecektir."**

Amerika ile olan anlaşmanın 13/5. numaralı fıkrası:

"5. Bundan önceki fıkralarda değinilenlerin dışında kalan varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, **yalnızca elden çıkarmanın mukim olduğu** Devlette vergilendirilebilecektir. Bununla beraber, bundan önceki cümle hükümleri, **Devletlerden birinin kendi mevzuatına göre, diğer Akit Devletin bir mukiminin ilk**

bahsedilen Devlette mukim bir şirketin ihraç ettiği hisse senetlerini veya tahvilleri (o Devletin bir menkul kıymetler borsasına kaydedilmiş hisse senetleri ve tahvilleri hariç) elden çıkarması dolayısıyla elde ettiği kazançlar üzerinden vergi alma hakkını etkilemeyecektir. Ancak bunun için, iktisap ile elden çıkarma arasındaki sürenin bir yılı geçmemesi gerekir."

İspanya ile yapılan anlaşmanın 13/4 ve 5. numaralı fıkraları:

"4. 1, 2 ve 3 üncü fıkrada belirtilenlerin dışında kalan varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, **yalnızca elden çıkarmanın mukim olduğu** Akit Devlette vergilendirilecektir.

5. 4 üncü fıkra hükümleri, Devletlerden birisinin, bu Devletin bir mukimi tarafından çıkarılan tahvil veya hisse senetlerinin, diğer Devletin bir mukimi tarafından elden çıkarılmasından sağlanan kazançları, **iktisap ve elden çıkarma arasındaki sürenin bir yılı aşmaması ve elden çıkarmanın ilk bahsedilen Devletin bir mukimine yapılması**yla, kendi mevzuatına göre vergilendirme hakkını etkilemeyecektir."

İtalya ile yapılan anlaşmanın 13/4 ve 5. numaralı fıkraları:

"4. 1 inci, 2 nci ve 3 üncü fıkralarda değinilenler dışında kalan varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazanç **yalnızca, elden çıkarmanın mukim olduğu** Akit Devlette vergilendirilebilecektir.

5. 4 üncü fıkra hükümleri, Devletlerden birinin, diğer Akit Devletin bir mukimince ilk bahsedilen devlette mukim bir şirketin ihraç ettiği hisse senetlerinin veya tahvillerin (o devletin bir menkul kıymetler borsasına kaydedilmiş hisse senetleri ve tahvilleri hariç) **ilk bahsedilen Devletin bir mukimine devredilmesi** dolayısıyla elde edilen kazançlar üzerinden kendi mevzuatına göre vergi alma hakkını etkilemeyecektir. Ancak bunun için, hisse senetlerinin veya tahvillerin **iktisabı ile elden çıkarılması arasındaki sürenin bir yılı geçmemesi gerekir."**

Yunanistan ile yapılan anlaşmanın 13/4. numaralı fıkrasına göre:

"4. 1, 2 ve 3 üncü fıkralarda belirtilenlerin dışında kalan varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, **yalnızca elden çıkarmanın mukim olduğu** Akit Devlette vergilendirilecektir. Bununla beraber, bundan bir önceki cümlede bahsedilen ve diğer Akit Devlette elde edilen sermaye değer artış kazançları, **iktisap ve elden çıkarma arasındaki süre bir yılı aşmadığı takdirde, bu diğer Akit Devlette vergilendirilebilir."**

Belçika ile yapılan anlaşmanın 13/4 ve 5. numaralı fıkralarına göre;

"4. 1 inci, 2 nci ve 3 üncü fıkralarda değinilenler dışında kalan varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar **yalnızca, elden çıkarmanın mukim olduğu** Akit Devlette vergilendirilebilecektir.

5. 4 üncü fıkra hükümleri, bir Akit Devletin kendi mevzuatına göre, diğer Akit Devletin bir mukiminin ilk bahsedilen Devlette mukim bir şirketin ihraç ettiği hisse senetlerini veya tahvilleri (o Devletin bir menkul kıymetler borsasına kaydedilmiş hisse senetleri ve tahvilleri hariç) **ilk bahsedilen Devletin bir mukimine devretmesi** dolayısıyla elde ettiği kazançlar üzerinden vergi alma hakkını etkilemeyecektir. Ancak bunun için, sözkonusu hisse senetlerinin veya bonoların **iktisabı ile elden çıkarılması arasındaki sürenin bir yılı geçmemesi gerekir."**

Çin ile yapılan anlaşmanın 13/5. numaralı fıkrasına göre:

"5.1 ila 4 üncü fıkralarda değinilenler dışında kalan varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar **elden çıkarmanın mukim olduğu** Akit Devlette vergilendirilebilecektir. Bununla beraber, bundan bir önceki cümlede bahsedilen ve diğer Akit Devlette elde edilen sermaye değer artış kazançları, **iktisap ve elden çıkarma arasındaki süre bir yılı aşmadığı takdirde, bu diğer Akit Devlette vergilendirilebilecektir."**

Japonya ile yapılan anlaşmanın 13/4. numaralı fıkrasına göre;

"4. Bu maddenin bundan önceki fıkralarında bahsedilenlerin dışında kalan varlıkların elden çıkarılmasıyla **bir Akit Devlet mukimi tarafından elde edilen ve diğer Akit Devlette doğan kazançlar bu diğer Akit Devlette vergilendirilebilir.**"

Görüldüğü gibi anlaşma metinleri genel olarak aynı olmakla birlikte, detayda bazen farklı cümlelerde olabilmektedir.

Bazı anlaşma metinleri bu bölümün başında yer verdiğimiz; "menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan kazançlar ise **satış Türkiye'de yerleşik birine yapıldığında** Türkiye'de vergileme yapılacaktır. Ancak bunun için **iktisap ve elden çıkarma arasındaki sürenin bir yılı geçmemesi** gerekmektedir. Diğer hallerde Türkiye'nin vergileme hakkı yoktur" cümlesini bire bir gösterirken (Ör: Hollanda, Belçika, İspanya ve İtalya),

Bazı anlaşma metinleri bu kadar detaylı değildir. Bu diğer anlaşma metinlerinde **sadece iktisap ile elden çıkarma süresi bir yıldan kısa olursa Türkiye'ye vergileme hakkı vermekte ve satışın ise mutlak olarak Türkiye'de mukim bir kişiye yapılmasını şart koşmamaktadır.** (Ör: İngiltere, Çin, Yunanistan, ABD, Almanya, Fransa)

Bunun dışında ise **ne bir yıl ne de Türkiye'de mukim olan bir kişiye satış yapılma şartını getirmeden, elde edilen değer artış kazancının Türkiye tarafından da vergilenebileceğini açıklayan metni de vardır.** (Ör: Japonya)

Bazı anlaşma metinlerinde ise, Türkiye'deki mukim şirketin mal varlığı Türkiye'deki gayrimenkullerden ibaret ise, bu durumda bu şirketin hisse senetlerinin elden çıkarılması dolayısıyla oluşan değer atışı kazancını vergileme hakkının Türkiye'ye vermektedir.

Çin ile olan anlaşmanın 13/4. numaralı fıkrası:

"4. Mal varlığı doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak **esas itibarıyla bir Akit Devlette bulunan gayrimenkulden oluşan bir şirketin sermaye paylarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar, bu Akit Devlette vergilendirilebilir.**"

Fransa ile olan anlaşmanın 13/2. maddesi:

"2. **Esas varlığı** gayrimenkul varlıklardan veya gayrimenkul üzerindeki haklardan oluşan bir şirket veya tüzel kişinin hisse senetlerinin veya bu şirket veya tüzel kişideki hakların elden çıkartılmasından elde edilen kazanç, **gayrimenkul varlığın bulunduğu Devletin mevzuatı bu tür kazançları, gayrimenkul varlığın elden çıkarılmasından doğan kazançlar ile aynı şekilde vergilemeye tabi tutuyorsa, bu Devlette vergilendirilebilir.** Bu hükmün amaçları bakımından, sözkonusu şirketin veya tüzel kişinin sınai, ticari veya tarımsal faaliyetlerinde veya serbest meslek faaliyetlerinde kullanılan gayrimenkul varlıklar dikkate alınmayacaktır"

Bu kapsama **gayrimenkul yatırım ortakları** dahil edilebilir düşüncesindeyiz.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları incelendiğinde görüldüğü gibi, **özellikle iktisap ile satış süresi bir yıldan kısa ise vergileme hakkı kesinlikle Türkiye Cumhuriyetindedir.** Ama örneğin, Japonya anlaşmasında bu şartta yoktur. Değer artış kazancı hiçbir şart olmadan Türkiye tarafından vergilenebilecektir. Bazı anlaşmalarda ise iktisap ile satış arasındaki sürenin (1) yıldan az olması şartına ilaveten (ve) bağlacı ile satışın Türkiye'deki bir kişiye yapılması şartı da getirilmiştir. Bu iki şartı taşıyan anlaşmalar da dahil olmak üzere, diğer anlaşmalarda da bizim bir önceki bölümde yer verdiğimiz görüşümüz desteklenmektedir. Yani, Türkiye'deki bir şirketin hisseleri

satılmak suretiyle elde edilen değer artış kazancı, kazancın yaratıldığı kaynak ülke Türkiye olduğu için Türkiye’de vergilenmelidir.

Ancak, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları bağlayıcıdır. Ulusal mevzuatımızın üzerindedir. Bu nedenle bize göre olması gereken sadece bizim görüşümüzdür. Uygulamada dikkate alınacak olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümleridir.

Bu sebeple, yabancı şirketin mukimi olduğu ülke ile Türkiye Cumhuriyeti arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması varsa kesinlikle bu anlaşma hükümlerine göre sonuca varılmalıdır. (26.02.2007 itibarıyla Türkiye Cumhuriyeti (67) adet vergi anlaşması imzalamıştır.)^[5]

7- VERGİYE TABİ KAZANCIN TESPİTİ VE BEYANNAME

Yabancı kurumun/kişinin (dar mükellefin) Türkiye’de vergiye tabi başka bir kazancı olmadığı varsayımıyla; yukarıda yer verilen oldukça karmaşık ve uzmanlık gerektiren mevzuat hükümleri incelendikten sonra, dar mükellef kurumun (yabancı şirketin) elden çıkardığı ortaklık hakları/hisseler sebebiyle elde ettiği değer artış kazancının Türkiye’de vergilenmesi sonucuna varılacak olursa; elde edilen bu kazanç, GVK’nun mükerrer madde 80, madde 81 ve mükerrer madde 81 hükümleri kapsamında tespit edilecek, K.V.K. madde 26, 27 ve GVK Madde 101 ve 102 hükümleri kapsamında “Münferit Beyanname” ile beyan edilecektir.

8- G.V.K.’NUN GEÇİCİ MADDE 67 DÜZENLEMELERİ

G.V.K.’nun Geçici 67.’nci maddesi hükümlerine göre; bankalar ve aracı kurumların, alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark üzerinden yapacakları stopaj oranı, dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar açısından % 0 olarak tespit edilmiştir. (Geç.Md. 67/1-(a) bendi ve ikinci fıkrası) Ayrıca, Geç.Md. 67/1, 2, 3 ve 4. numaralı fıkra hükümleri uyarınca tevkifata tabi tutulan kazançlar için gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmeyecektir.

Bu hükümlere bakıldığında, Türkiye’deki bir şirketin hisse senetleri, banka veya aracı kurum aracı kılınmak suretiyle elden çıkarılırsa, iktisap ile satış tarihi arasındaki süre bir yıldan kısa olsa ve/veya satış Türkiye’deki bir kişiye yapılmış olsa da, vergileme sadece stopaj suretiyle olacak ve dar mükellef açısından ise bu stopaj oranı yüzde sıfır olacak, yani vergilenmeyecektir, düşüncesi akla gelebilir.

Kanun maddesi hakkında ayrıntılı açıklamalar 257 seri numaralı GVK genel tebliği ile yapılmıştır. Bu tebliğin (2.3.1) numaralı kısmında, menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçları ifadesinden ne anlaşılması gerektiği aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

“Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı ifadesi, Türkiye’de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurulunca kayda alınmış ve/veya Türkiye’de kurulu menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon borsalarında işlem gören menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçları ile kayda alınmamış olan veya menkul kıymet ve vadeli işlem borsalarında işlem görmese dahi Hazinece veya diğer kamu tüzel kişilerince ihraç edilecek her türlü menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracını ifade etmektedir.

Bankaların ve aracı kurumların taraf olduğu veya bunlar aracılığıyla yapılan; belirli bir vadede, önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte, ekonomik veya finansal göstergelere dayalı olarak düzenlenenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve döviz alma, satma, değiştirme hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri bu madde uygulamasında diğer sermaye piyasası aracı olarak kabul edilecektir.

Bu tanımlama dışında kalan bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracının alım satımı veya itfası dolayısıyla elde edilen getiriler Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 nci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında tevkifata tabi değildir."

Görüldüğü gibi, Türkiye'deki bir şirketin hisse senetleri Sermaye Piyasası Kurulunca kayda alınmış, diğer bir söyleyişle şirket halka açık anonim ortaklık ise bu şirketin hisse senetlerinin elden çıkarılmasında oluşacak değer artış kazançları Geçici Madde 67 kapsamında **yüzde sıfır** stopaja tabii tutulacak ve bu nihai vergileme olacaktır.

Güray ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Mazars & Denge Denetim YMM A.Ş.

Vergi Müşavirliği, Revizyon ve Tasdik Hizmetleri Departmanı, Müdür

[1] ŞENYÜZ, Doğan; "Türk Vergi Sistemi," Ezgi Kitabevi, Bursa 1999, sayfa: 20

[2] ÖNCEİ, Muallâ – KUMRULU, Ahmet – ÇAĞAN, Nami; "Vergi Hukuku", 8. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2000, sayfa: 261

[3] ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN; a.g.e., sayfa: 262

[4] ÖZBALCI, Yılmaz; Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları", Oluş Yayıncılık, Ocak 2004, sayfa: 121

[5] <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055> (Erişim: 10.06.2007)