

Özelge: Yurt dışında mukim kooperatiften Türkiye'de bulunan şirkete dağıtılan temettülerin vergiden istisna olup olmadığı hk.

Sayı:

49327596-125[KVK.2013.ÖZ.39]-107

Tarih:

22/04/2014

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANTALYA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

MÜKELLEF HİZMETLERİ GELİR GRUP MÜDÜRLÜĞÜ

Sayı : 49327596-125[KVK.2013.ÖZ.39]-107

22/04/2014

Konu : Yurt dışında mukim kooperatiften Türkiye'de bulunan şirkete dağıtılan temettülerin vergiden istisna olup olmadığı

İlgide kayıtlı dilekçenizde, şirketinizin yurt dışında sürdürmekte olduğu turizm faaliyetleri dolayısıyla Hollanda'da sermayesinin %99'una sahip bir kooperatifin kurulduğu belirtilerek; Hollanda mukimi kooperatiften şirketinize dağıtılan temettülerin Türkiye'de vergiden istisna olup olmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde kurumlar vergisine tabi kurumlar sayılmış olup, söz konusu maddenin ikinci fıkrasında kurum kazancının gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğu, aynı Kanunun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasında da, bu kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanların tam mükellef olarak gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançlarının tamamı üzerinden vergilendirilecekleri hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 38 inci maddesinde ise; bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce; işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, şirketinizin iştirak ettiği Hollanda mukimi kooperatiften elde edilen temettülerin, kurum kazancına dahil edilerek kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Ancak, Türkiye Cumhuriyeti ile Hollanda Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasının hükümleri 01/01/1989 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Anlaşmanın "Temettüler" başlıklı 10 uncu maddesinin ilk iki fıkrasında;

"1.Devletlerden birinin mukimi olan bir şirket tarafından diğer Devletin bir mukimine ödenen temettüler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2.Bununla beraber söz konusu temettüler, temettü ödeyen şirketin mukim olduğu Devlette, o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak bu şekilde alınacak vergi aşağıdaki oranları aşmayacaktır:

a)Temettü elde eden, temettü ödeyen şirketin sermayesinin doğrudan doğruya en az yüzde 25'ini elinde tutan bir şirket ise (ortaklıklar hariç), gayrisafi temettü tutarının yüzde 15'i;

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

Bu fıkra hükümleri, bünyesinden temettü ayrılan şirket kazancının vergilenmesine etki etmeyecektir."

hükmü yer almaktadır.

Bu madde ile temettülerin şirketler tarafından ödenebileceği düzenlenmiştir. Anlaşmanın "Genel Tanımlar" başlıklı 3 üncü maddesinin 1/e fıkrasında ise "şirket" terimi, her tür tüzel kişi veya vergileme yönünden tüzel kişi olarak muamele gören her tür şahsiyet olarak tanımlanmıştır.

Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 23 üncü maddesinin birinci fıkrasında;

"1.Türkiye mukimleri için çifte vergilendirme aşağıdaki şekilde giderilecektir:

a)Bir Türkiye mukimi, b) bendinde kavrananlar hariç olmak üzere, bu Anlaşma hükümlere göre Hollanda'da vergilendirilebilen bir gelir unsuru elde ettiğinde Türkiye, bu geliri vergiden muaf tutacaktır. Ancak Türkiye, bu kişinin geriye kalan gelirine ilişkin vergiyi hesaplarken, muaf tutulan gelir sanki vergiden muaf değilmiş gibi bir vergi oranı uygulayabilir. Temettüler için bu bendin bundan önceki hükmü Hollanda mukimi bir şirketin en az yüzde 10 sermayesini doğrudan doğruya elinde bulunduran bir Türkiye mukimine uygulanacaktır.

b)Hollanda'da bu Anlaşma hükümleri uyarınca ödenen vergi, yabancı vergilerin mahsubuna ilişkin Türk vergi mevzuatı hükümlerine göre aşağıda sayılan gelirler üzerinden Türkiye'de alınan vergilere mahsup edilecektir.

i)a) bendinde yazılı olmayan temettüler;

ii)Faizler;

iii)Gayrimaddi hak bedelleri;

iv)13 üncü Maddenin 5 inci fıkrası gereğince, Hollanda'da vergilendirilen sermaye değer artış kazançları.

Bununla beraber bu mahsup, Hollanda'da vergilendirilebilen gelir için Türkiye'de mahsupdan önce hesaplanan vergi miktarını aşmayacaktır.

c)Bu fıkranın amaçları yönünden Hollanda'da gelir üzerinden ödenen vergiler belirlenirken, Hollanda Yatırım Hesapları Kanununda (Wet Investeringsrekening) bahsedilen yatırım primleri ve hibeleri ve yatırım yapmama ödemeleri dikkate alınmayacaktır. Bu paragrafın amaçları yönünden, 2 nci maddenin 3 üncü fıkrasının b) bendinde ve 4 üncü fıkrasında belirtilen vergiler, gelir üzerinden alınan vergiler olarak kabul edilecektir.";

Anlaşmaya Ek Protokolün XIV numaralı maddesinde ise,

"23 üncü Maddenin 1 inci fıkrasının a) bendi hükümlerinin temettüler yönünden uygulanmasına, yalnızca Hollanda Kurumlar Vergisi Kanunu ile buna ilişkin muhtemel değişiklik hükümleri, Hollanda'da mukim şirketlere, Türkiye'de mukim şirketlerden elde ettikleri temettüler için Hollanda Kurumlar Vergisi ödememe hakkını tanıdığı sürece devam edileceği anlaşılmaktadır."

düzenlemeleri yer almaktadır.

Buna göre, ortak olduğunuz Hollanda mukimi kooperatifin, Hollanda'da, Anlaşmanın 3 üncü maddesinin 1/e fıkrası kapsamında vergileme yönünden tüzel kişi olarak muamele gören bir şirket olması durumunda, Hollanda'da doğan ve şirketinize yapılan temettü ödemeleri, 10 uncu maddenin 1 inci fıkrası çerçevesinde Türkiye'de vergilendirilebilecek, ancak kaynak devlet olarak Hollanda da bu gelirleri anılan maddenin 2 nci fıkra hükümlerine göre vergiye tabi tutacaktır.

Anlaşmaya Ek Protokolün XIV numaralı maddesi kapsamında Hollanda Kurumlar Vergisi Kanunu ile buna ilişkin muhtemel değişiklik hükümleri, Hollanda'da mukim şirketlere, Türkiye'de mukim şirketlerden elde ettikleri temettüler için Hollanda Kurumlar Vergisi ödememe hakkını tanıdığı sürece, şirketinizin Hollanda mukimi şirketin en az yüzde 10 sermayesini doğrudan doğruya elinde bulundurması durumunda elde edeceğiniz temettü, Anlaşmanın 23 üncü maddesinin 1/a fıkrası uyarınca Türkiye'de vergiden muaf tutulacaktır. Ancak bu koşulların olmaması durumunda ise Anlaşmanın 23 üncü maddesinin 1/b fıkrası uyarınca mahsup yöntemiyle çifte vergilendirme önlenecektir.

Anlaşmanın 10 uncu madde hükümlerinin uygulanabilmesi için Hollanda'da mukim kooperatifin vergileme yönünden Anlaşmanın 3 üncü maddesinin 1/e fıkrasında tanımlanan şirket olarak muamele gördüğünün, ayrıca, Anlaşmanın 23 üncü maddesinin 1/a fıkrasının uygulanabilmesi için Hollanda Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca Hollanda'da mukim şirketlere, Türkiye'de mukim şirketlerden elde ettikleri temettüler için Hollanda Kurumlar Vergisi ödememe hakkının tanındığı hususu ile Hollanda'da mukim kooperatifin en az yüzde 10 sermayesini doğrudan doğruya elinde bulundurduğunuz hususunun Hollanda yetkili makamlarından alınacak belge ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.