

Sirküler Tarihi : 27.09.2006  
Sirküler No : 2006/099

## DAR MÜKELLEF KURUMLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

### 1. GENEL AÇIKLAMA :

Bilindiği üzere, 5520 sayılı yeni KURUMLAR VERGİSİ KANUNU 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’nda dar mükellefiyete tabi kurumların vergilenişine ilişkin hükümler eskisine çok benzer şekilde varlığını korumuş bulunmaktadır.

Aşağıdaki bölümlerde, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazançların vergilendirilmesine ilişkin olan ve yeni Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) hükümlerine dayanan özet bilgiler yer almaktadır.

### 2. HANGİ KURUMLAR DAR MÜKELLEFİYETE TABİ KURUMLARDIR ?

Kurum kazançlarının vergilendirilmesinde tam ve dar mükellefiyet ayrımı 5520 sayılı KVK’nun 3 üncü maddesinde düzenlenmiştir.

Bu maddeye göre,

**Dar mükellefiyete tabi kurumlar, KANUNİ VE İŞ MERKEZLERİNİN HER İKİSİ DE TÜRKİYE’DE BULUNMAYAN, yani yurtdışında kurulmuş ve işlerinin ekseriyetini Türkiye’de yoğunlaştırmamış olan sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıf niteliğindeki kuruluşlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarıdır.**

Buradaki kanuni merkezden kasıt, ilgili kurumun kuruluş kanunu, tüzüğü, ana statüsü veya sözleşmelerinde gösterilmiş olan merkezdir.

İş merkezi ise, iş bakımından işlemlerinin fiilen toplandığı ve yönetildiği yerdir. Ancak yurtdışında kurulmuş bir şirketin iş merkezinin Türkiye’de olması ve bu nedenle tam mükellef sayılması uygulamada hemen hemen hiç karşılaşılmayan bir durumdur.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere dar mükellefiyetten bahsedebilmek için bu mükellefin Türkiye’de kurulmuş bulunan bir kurum olmaması gerekir. **Sermayesinin tamamı yabancı kişi ve kuruluşlara ait olsa bile, Türkiye’de kurulmuş olan sermaye şirketleri dar mükellef değil tam mükellef kurumlardır.**

### 3. DAR MÜKELLEFİYETE TABİ KURUMLARIN TÜRK KURUMLAR VERGİSİNE TABİ TUTULABİLECEK KAZANÇLARI, SADECE BUNLARIN TÜRKİYE’DE ELDE ETTİKLERİ KAZANÇLARDIR :

Dar mükellefiyete tabi kurumlar **sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançlar üzerinden**, kazancın niteliğine göre yıllık veya özel beyanname vermek veya kazancı sağlayanların yapacakları kurumlar vergisi stopajına katlanmak suretiyle Türkiye’de vergilendirilirler.

Başka bir anlatımla, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye dışında elde ettikleri kazançlar, Türkiye’de beyan veya stopaj konusu olamaz ve hiçbir şekilde vergilendirilemez. (Buna mukabil kanuni merkezleri veya iş merkezleri Türkiye’de bulunan kurumların, gerek Türkiye’de gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların toplamı Türkiye’de beyan olunur, vergi hesabına girer ve hesaplanan vergiden yurtdışında ödenen vergiler KVK’nun 33 üncü maddesindeki hükümler uyarınca mahsup edilir.)

Dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazançların gerçek usulde tesbitine ilişkin hususlar KVK nun 22 nci maddesinde düzenlenmiştir.

Dar mükellef kurumların Türkiye’de vergilendirilebilecek olan kazanç türleri ve vergilendirme şekilleri aşağıdaki bölümlerde izah edilmiştir.

#### **4. DAR MÜKELLEFİYETE TABİ KURUMLARIN TÜRKİYE’DE VERGİLENDİRİLEBİLECEK OLAN KAZANÇ TÜRLERİ ŞUNLARDIR :**

- Türkiye’de elde edilen ticari kazançlar,
- Türkiye’de bulunan zirai işletmelerden elde edilen kazançlar,
- Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları,
- Menkul malların, gayrimenkullerin ve hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen kazançlar,
- Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları,
- Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

Aşağıdaki 6 no.lu bölümde bu gelir türlerinin her biri için vergileme rejiminin nasıl olduğu açıklanmıştır.

Yukarıdaki son dört gelir türünde vergileme esas itibariyle stopaj yoluyla yapılmakta ve genellikle bu stopaj nihai vergi olmaktadır. Teorik olarak yabancı kurum Türkiye’de elde ettiği kazanç üzerinden stopaj yoluyla vergi ödemiş gibi görünmekle beraber gerçekte bu stopajı yüklenen ve vergiyi üzerinde hisseden taraf yabancı kurumdan stopaja tabi hizmeti almış olan Türkiye mukimleri olmaktadır. Çünkü çoğu halde yabancı kurumlar hasılatlarında kesinti yapılmasını kabul etmemekte işin bedelini NET olarak istemekte, böyle bir durumda fiili olarak vergi hizmeti alan tarafa yüklenmiş yani yurt dışından hizmet almanın maliyeti bu vergi yüzünden artmış olmaktadır.

#### **5. DAR MÜKELLEF KURUMUN MUKİMİ OLDUĞU ÜLKE İLE TÜRKİYE ARASINDA VERGİ ANLAŞMASI VARSA, BU ANLAŞMA DAR MÜKELLEF KURUMUN BAZI KAZANÇLARINDA VERGİLEME YAPILMAMASINI VEYA DÜŞÜK ORANDA VERGİLEME YAPILMASINI SAĞLAYABİLİR :**

Bilindiği üzere, kazancı elde edenin mukimi olduğu ülke ile kazancın elde edildiği ülkenin farklı olduğu durumlarda, bu kazanca ait verginin hangi ülke tarafından alınacağı sorunu yaşanmakta ve bazen aynı kazanç üzerinden her iki ülkenin de vergi aldığı ve böylelikle çifte vergileme durumunun ortaya çıktığı görülmektedir. Bunun önlenmesi için ülkeler kendi aralarında çifte vergilemenin önlenmesini amaçlayan vergi anlaşmaları yapmaktadırlar.

Türkiye bugüne kadar 61 ülke ile vergi anlaşması yapmış bulunmaktadır. Bu anlaşmalarda kazancın türüne göre kimi kazançlarda kazancı sağlayanın mukimi olduğu ülkeye, kimilerinde ise kazancın elde edildiği ülkeye vergileme hakkı tanınmış, karşı ülkenin hiç vergi almayacağı hükme bağlanmıştır. Bir kısım kazançlarda ise vergileme hakkı esasen bir ülkeye tanınmakla beraber, karşı ülkeye de belli bir yüzdesel sınır içinde vergileme hakkı verilmiştir.

Aşağıdaki bölümlerde dar mükellefiyete tabi kurumların Türk mevzuatına göre nasıl ve hangi oranda vergileneceği açıklanmış olmakla beraber, vergi anlaşmalarındaki hükümlerin iç mevzuatımız karşısında öncelik taşıyor olması nedeniyle, bu açıklamalarımızla yetinilmeyerek vergisel durumu araştırılan dar mükellef kurumun mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında vergi anlaşması olup olmadığına ve varsa bu anlaşmadaki araştırılan kazanç türüne ait hükmün Türk vergisini etkileyip etkilemediğine bakılması gerekir.

Aşağıdaki bölümlerde yeri geldikçe vergi anlaşmalarının etkili olabileceği durumlara değinilecektir. Ancak bu çalışmamızda tüm vergi anlaşmalarındaki bütün detayların izahı mümkün olmadığından, her bir olay bazında vergi anlaşması faktörünün ayrıca göz önünde tutulması ve ihtiyaç halinde bir mali müşavire danışılması tavsiye olunur.

## **6. DAR MÜKELLEF KURUMLARIN TÜRKİYE'DE ELDE ETTİKLERİ KAZANÇ TÜRLERİNE GÖRE VERGİLEME REJİMLERİ :**

### **6.1. Dar Mükellef Kurumların Türkiye'de Ticari Kazanç Elde Etmeleri :**

Bir dar mükellef kurumun Türkiye'de vergilendirilebilecek nitelikte ticari kazanç elde etmiş olması için ;

- Ya ticari faaliyetini Türkiye'de işyeri açarak (şube kurarak) yapıyor olması,
- Ya da Türkiye'de daimi temsilci bulundurmak suretiyle ve bu temsilci vasıtasıyla ticari faaliyet gösteriyor olması

gerekir.

Başka bir anlatımla, yabancı kurumun ticari hasılatı Türkiye kaynaklı bile olsa,

- bu yabancı kurumun Türkiye'de işyeri yoksa (Türkiye'de işyeri olsa bile, bu kazancı Türkiye'deki işyeri marifetiyle elde etmemişse) ve
- daimi temsilcisi yoksa (daimi temsilcisi olsa bile, bu kazancı daimi temsilcisi vasıtasıyla elde etmemişse),

Türkiye'de vergilendirilemez.

Örnek vermek gerekirse, bir yabancı şirketin Türkiye'ye mal ihraç etmesi suretiyle sağladığı kazanç ticari nitelikli bir kazançtır. Ancak ihracat işlemi yurtdışındaki işyerinde organize edilen bir işlem olduğundan kazancın oluştuğu yer Türkiye dışındadır. Bu nedenle hiçbir ithalat işlemi malı Türkiye'ye ihraç etmiş olan yabancı kurumun bu ihracattan sağladığı kazanç, yabancı kurumun başka işleri nedeniyle Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi olsa bile, Türkiye'de vergilendirilemez.

Aynı şekilde bir yabancı kurum Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi olsa bile, bu işyerinin veya daimi temsilcinin katılımı olmaksızın yaptığı ticari işler nedeniyle Türkiye kaynaklı olarak hasılat elde ettiğinde Türkiye'de beyan veya stopaj yoluyla herhangi bir vergileme yapılamaz. Yine örnek vermek gerekirse,

- Ticari komisyonlar,
- Yurtdışında yapılan ilan veya reklamların bedelleri,
- Yurtdışında yapılan tamir ve bakım işlemlerinin ücretleri,
- Yurtdışında yapılan yük ve yolcu taşıma bedelleri,
- Yurtdışında yapılan sigortaların primleri,
- Yurtdışında yapılan gözetim hizmetlerinin ücretleri,
- Uydu kiralari

gibi hasılat unsurları genellikle Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci olmaksızın yahut olsa bile, bunların katılımı dışında elde edilen ticari karakterli hasılatlar olup bunlar üzerinden beyan veya stopaj yoluyla Türkiye'de vergileme yapılması söz konusu değildir.

Herhangi bir yabancı kurumun, Türkiye'de şirket kurmaksızın, kendi tüzel kişiliği altında Türkiye'de işyeri açması mümkündür. Bu şekilde kurulan işyerleri uygulamada “*şube*” veya “*yabancı kurum şubesi*” olarak isimlendirilmektedir. Bu şubeler aynen bir Türk şirketi gibi ticari defter tutarlar, Türk mevzuatına göre fatura düzenlerler, KDV, stopaj ve gerektiğinde diğer vergilerin mükellefi olurlar ve bu vergilerin beyannamelerini verirler. (KVK Md.22/1)Yabancı kurum şubeleriyle Türk mükelleflerin ilişkileri aynen bir Türk şirketi ile olduğu gibidir. Bu şubeler, kendi faaliyetleri sonucu oluşan kazanç veya zararı geçici vergi ve yıllık beyanname ile bildirirler. Bunlar sadece tam mükelleflere yönelik stopajlara maruz olup, dar mükellef kurum şubesi olmaları dolayısıyla tam mükelleflerden farklı herhangi bir stopaja uğramazlar. (KVK Md.30/6 hariç)

Dar mükellefiyete tabi kurum, Türkiye'de işyeri açmayıp, Türkiye'de daimi temsilci bulundurduğu ve bu temsilci vasıtasıyla Türkiye'de faaliyet gösterdiği takdirde, aynen şube uygulamasında olduğu gibi, bir Türk firmasına benzer şekilde defter, belge ve beyanname düzenine uyulması gerekir. Şubeden farklı olarak bu işlemler daimi temsilcinin sorumluluğunda ve daimi temsilci muhatap alınmak suretiyle yürütülür.

Türkiye'de işyeri açılmış veya daimi temsilci bulundurulmuş olsa bile, gerek haricen gerek işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla, dar mükellef kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz ve bu kazançlar Türkiye'de vergilendirilmez. (Eski KVK'da dar mükellef kurumların Türkiye'de satın aldıkları malların yanında imal ettikleri malların ihracında da vergileme yapılmamaktaydı.)

Kurumlar Vergisi Kanunundaki istisna hükümleri, dar mükellefiyete tabi kurumlar için de geçerlidir.

Dar mükellef kurumun Türkiye'deki işyerinde veya daimi temsilcisi vasıtasıyla elde ettiği kazanç üzerinden yıllık beyan yoluyla ve yasal oran (% 20) üzerinden ödeyeceği kurumlar vergisinden başka, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan tutarın ana merkeze aktarılan kısmı (kar transferi) şube veya daimi temsilci tarafından % 15 oranında stopaja tabi tutulur. (KVK'nun 30/6'ncı maddesi) Ancak ilgili vergi anlaşmasında kar payı stopajı için daha düşük oran öngörülmüş olabilir. Hiçbir özellikli durum olmadığı varsayımına göre Türkiye'de ticari kazanç elde eden dar mükellef kurumun katlanacağı Türk vergisi oranı  $(100-20) \times 0,15 = 12 + 20 = \% 32$  seviyesindedir.

Dar mükellefiyete tabi bir kurum Türkiye'de inşaat taahhüt işi üstlendiğinde öncelikle bu kurumun mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında vergi anlaşması olup olmadığına bakılmalıdır. İlgili vergi anlaşmasındaki işyeri tanımı bu taahhüt işi için kurulacak olan şantiyeyi Türkiye'de kurulmuş işyeri olarak kabul ediyorsa, Türkiye'de vergileme yapılabilir demektir. Böyle bir durumda yabancı kurum üstlendiği bu taahhüt işi nedeniyle kurumlar vergisi mükellefiyeti ve KDV mükellefiyeti tesis ettirmek zorundadır. Keza iş, birden fazla yıla sirayet ediyorsa, işveren bu yabancı müteahhide yaptığı hakediş ödemeleri üzerinden % 5 oranında stopaj yapacaktır. Söz konusu yabancı kurum bu taahhüt işinin hasılatını, maliyet ve gider unsurlarını tasdik ettireceği defterlere kaydetmek herhangi bir Türk şirketi gibi belge düzenine ve vergi mevzuatı hükümlerine uymak zorunda olup, hesapladığı kurumlar vergisinden varsa uğradığı % 5 stopajı mahsup etmek hakkına sahiptir.

Yabancı kurumlar tarafından Türkiye'de açılan **irtibat büroları** sadece irtibat sağlamak için kuruldukları ve büro olarak kazanç sağlayıcı hiçbir işlem yapmamak üzere faaliyete geçtikleri için bunların kurumlar vergisi ve KDV mükellefiyeti tesis ettirilmaz. Bu bürolarda çalışanların yurtdışından döviz olarak ödenen ücretleri Türkiye'de gelir vergisinden istisna edilmiştir. (GVK 23/14) Söz konusu irtibat bürolarında kazanç teşekkül etmediği için, kazanç vergilendirilmesi durumu da yoktur.

## 6.2. Dar Mükellef Kurumların Türkiye’de Bulunan Zirai İşletmelerde Gelir Elde Etmeleri :

Şayet bir yabancı kurum Türkiye’de zirai faaliyette bulunursa, bu faaliyetten sağladığı kazanç, Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulur. Yabancı kurumun bu faaliyeti nedeniyle aynen bir Türk kurum gibi defter tutması ve bir yabancı kurum şubesi sıfatıyla çalışarak Türk vergi mevzuatının tüm hükümlerine uyması gerekir. Bu şubelerden Türkiye’de yapılacak alımlarda stopaj söz konusu değildir, şube zirai ürün satışlarını KDV li fatura ile yapar, KDV dahil fatura tutarını müşterisinden tahsil eder. Zirai kazancın tespiti, bir Türk şirketinin zirai faaliyette bulunduğu zaman tabi olacağı hükümlere göre yapılır. Bu şekilde tespit olunan zirai kazanç üzerinden yapılacak vergileme, yukarıdaki 6.1. no.lu bölümde açıklanmış olan dar mükellef kurum ticari kazançlarının vergilenmesine paraleldir.

## 6.3. Dar Mükellef Kurumların Türkiye’de Elde Ettikleri Serbest Meslek Kazançları:

Dar mükellefiyete tabi bir kurumun Türkiye’de işyeri açmaksızın (faturasını yurt dışından göndererek) Türkiye’de mukim kişi ve kuruluşların yaptığı SERBEST MESLEK niteliğindeki hizmetlerden sağladığı kazanç, bu hizmeti satın alan tarafından stopaja tabi tutulmak suretiyle vergilendirilir.

Serbest meslek faaliyeti sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin yapılmasıdır. Örnek vermek gerekirse, bilimsel, edebi, artistik, eğitici faaliyetler, doktorluk avukatlık, mühendislik, mimarlık, mali müşavirlik gibi hizmetler, özel yazılım hazırlanması, ekspertiz yapılması, montaj hizmetleri, hesaplama, çizim, plan ve taslak hazırlama, teknik yardım gibi hizmetler serbest meslek hizmetleridir.

Dar mükellef kurumlara yapılan serbest meslek ödemelerinde halen geçerli stopaj oranı ;

- Petrol arama faaliyetlerine ilişkin serbest meslek hizmetlerinde % 5,
- Diğer tüm serbest meslek hizmetlerinde % 22’dir.

Dar mükellef kurum, isterse bu kazancı için beyanname vererek söz konusu hasılatından bu hasılatla ilişkin giderleri düşmek suretiyle gerçek kazancını gösterip bunun üzerinden hesapladığı % 20 kurumlar vergisinden, uğradığı stopajı mahsup etmek hakkına sahiptir. Bu hakkını kullanmadığı takdirde yukarıdaki stopaj dar mükellef kurumun nihai vergisi olur.

Yürürlükten kalkan 5422 sayılı KVK’nun 24’üncü maddesinde “*ücret*” adı altında bir gelir türüne yer verilmişti ve yabancı kurumlarca elde edilen ücret niteliğindeki hasılat % 25 oranında stopaja tabi bulunmaktaydı. Yeni KVK’nun “*Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi*” başlıklı 30’uncu maddesinde ücret isimli bir gelir türüne yer verilmemiş olup, ücret niteliğindeki gelirlerin de serbest meslek geliri sayılacağı anlaşılmaktadır. Eskiden ücret olarak adlandırılan hasılat türü, bir yabancı kurumun kendi kadrosuna dahil elemanları Türkiye’ye göndermesi ve bu elemanların Türk firmalarının kadrosuna dahil olarak çalışması karşılığında yabancı kurumun Türkiye’den elde ettiği hasılat idi.

Yabancı kuruluşlardan serbest meslek hizmeti alanlar, bu hizmete ilişkin olan ve yurt dışından gelen faturayı kayıtlarına aldıkları veya bedelini ödedikleri ay itibarıyla yukarıda belirtilen oranlarda stopaj hesaplamak ve ödemek zorundadırlar.

Vergilemeden (stopajdan) söz edebilmek için dar mükellef kurumun serbest meslek kazancını Türkiye’de elde etmiş olması gerekir. Kazancın Türkiye’de elde edilmiş olması için ise, serbest meslek faaliyetinin fiziken Türkiye’de icra edilmiş olması veya dar mükellef kuruma yapılan serbest meslek ödemesinin Türkiye’de değerlendirilmiş olması gerekir. Buradaki değerlendirmeden maksat ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam veya hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır. (KVK’nun 3’üncü, 30’uncu ve GVK’nun 7’nci maddesi.)

Ancak bu stopaj yapılmadan önce serbest meslek hizmetini yapan dar mükellef kurumun mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında vergi anlaşması olup olmadığına ve varsa bu anlaşmanın söz konusu stopajı önleyip önlemediğine bakılması gerekir. Nitekim Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarında, anlaşmaya taraf karşı ülkenin mukimi tarafından Türkiye'ye gelinmeksizin veya Türkiye'ye gelinse (eleman gönderilse) bile serbest meslek işinin süresi altı ayı aşmaksızın verilen hizmetlerde Türkiye'nin vergileme hakkı bulunmadığı hükme bağlanmış olup, bu hükme uyan serbest meslek hizmetlerinde stopaj gerekliliği ortadan kalkmaktadır.

#### **6.4. Dar Mükellef Kurumların Türkiye'de Elde Ettikleri Kira Gelirleri :**

Dar mükellefiyete tabi kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen ;

- Menkul mal kirası,
- Gayrimenkul kirası ve
- Hak kirası,

Kurumlar vergisine tabidir.

Kira gelirinin Türkiye'de elde edilmiş sayılması için gayrimenkul kiralarında gayrimenkulün Türkiye'de bulunması, menkul mal ve hak kiralarında bu mal veya hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekir. Buradaki değerlendirmeden maksat ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam veya hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır. (KVK'nun 3'üncü, 30'uncu ve GVK'nun 7'nci maddesi.)

Dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri kira gelirleri üzerinden yapılması gereken stopajın oranı;

- Finansal kira ödemelerinde % 1
- Diğer tüm kira ödemelerinde % 22'dir.

Ancak bu stopaj yapılmadan önce, varsa vergi anlaşmasındaki ilgili hükme bakılmalıdır. Örnek vermek gerekirse, ABD – Türkiye Vergi Anlaşmasının 12'nci maddesinde, ses ve görüntü bantları, edebi, artistik, bilimsel ve sair telif hakları patentler, lisanslar (royalty), markalar, alamei farikalar, desenler, modeller, planlar, gizli formüller, üretim yöntemleri (know how) gibi unsurlar, gayrimaddi hak olarak tanımlanmış, bunlarla ilgili olarak ABD firmalarına yapılacak ödemelerde Türkiye'deki vergilemenin, söz konusu kira hasılatının % 10'nu aşamayacağı hükme bağlanmıştır.

Türkiye'de kira geliri elde eden ve kira hasılatı üzerinden stopaja uğrayan dar mükellef kurum isterse, yıllık veya özel beyanname vererek, gerçek giderlerini bu hasılatıdan düşüp % 20 oranında kurumlar vergisi hesaplayabilir. Uğradığı stopajı kurumlar vergisinden mahsup edebilir. Bu hakkını kullanmadığı takdirde, uğradığı stopaj nihai vergi niteliğini kazanır.

#### **6.5. Dar Mükellef Kurumların Türkiye'de Elde Ettikleri Menkul Sermaye İratları :**

Dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri menkul sermaye iratları kurumlar vergisine tabidir. Menkul sermaye iradının Türkiye'de elde edilmiş sayılması için sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması gerekmektedir. (KVK 3'üncü, 30 ve GVK 7/6)

Mesela bir yabancı kurumun Türkiye'de kurulu bir şirketin hissedarı olması Türkiye'de sermaye yatırma hallerinden biridir. Bu hissedarlık dolayısıyla yabancı kuruma yapılacak kar payı ödemesi, yabancı kurumun Türkiye'de elde ettiği menkul sermaye iradidir. (Karın sermayeye ilavesi kâr dağıtımı sayılmaz.)

Keza yabancı kurumların Türkiye'ye nakit getirmek suretiyle, Türkiye'deki banka şubelerinde mevduat oluşturmaları, repo yapmaları, Türk Devlet İç Borçlanma Senetlerini satın alıp, bunların faizlerini elde etmesi, Türkiye'deki kişi ve kuruluşlara verdiği borç para üzerinden faiz alması şeklindeki gelirleri Türkiye'de elde edilmiş menkul sermaye iratlarıdır.

Dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri menkul sermaye iratları genellikle stopaj yapılmak suretiyle vergilendirilmektedir. Bu stopajlar GVK'nun geçici 67'nci maddesi veya KVK'nun 30'uncu maddesi ile ilgili kararnameler uyarınca yapılmakta olup, stopaj oranları ilişikteki tabloda verildiği için burada tekrarına gerek görülmemiştir.

Her ne kadar dar mükellef kurumların bu gelirleri için de beyanname vererek gerçek usulde tespit ettikleri kazanç üzerinden % 20 kurumlar vergisi hesaplayıp, uğradıkları stopajı mahsup hakları var ise de, gerek bu gelir türünde gerekse diğer gelirlerde bu hakkın kullanıldığı çok ender olarak görülen bir durumdur. Dolayısıyla çoğu halde ekli tabloda oranları belirtilen stopaj nihai vergi olmaktadır.

Menkul sermaye iradı şeklindeki dar mükellef kurum kazançlarının vergilendirilmesinde de varsa ilgili vergi anlaşması hükümleri dikkate alınmalıdır. Örnek vermek gerekirse, yabancı kurumlara yapılan kar payı ödemelerinde stopaj oranı % 15'dir. Türkiye ile Hollanda arasındaki vergi anlaşmasına ek protokol uyarınca Hollanda'da mukim hissedara yapılacak temettü ödemesinde stopaj oranı belli şartların varlığı halinde % 10'u geçemez. Dolayısıyla hissedarın Hollanda mukimi olduğu durumda, gerekli şartlar da sağlanmışsa, kar payı stopajı % 15 değil, % 10 olarak uygulanacaktır.

#### **6.6. Dar Mükellef Kurumların Türkiye'de Elde Ettikleri Diğer Kazanç ve İratlar :**

5520 sayılı KVK'nun 3/3-e maddesinde dar mükellefiyete tabi kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratların kurumlar vergisine tabi olduğu hükme bağlanmış olup, KVK'nun 22/2'nci maddesine göre diğer kazanç ve iratların kapsamının ve mahiyetinin tayininde GVK hükümleri uygulanacak ancak KVK'nun 26/2'nci maddesi uyarınca GVK'daki vergilendirmemeye yönelik istisna, kayıt, şart ve sürelerle ait sınırlamalar dikkate alınmayacaktır.

Buna göre GVK'nun "*gelire giren diğer kazanç ve iratlar*" bölümündeki ;

- Değer artışı kazançları (GVK Mük.80,81 ve Mük.81'inci maddeler) ve
- Arızı kazançlar (GVK Md.82)

ile ilgili hükümler uyarınca bu maddelerde sözü edilen kazançların dar mükellef kurumlarca Türkiye'de elde edilmesi halinde, bu kazançlar üzerinde kurumlar vergisi doğacaktır. (Kazancın tesbitinde ve beyanında KVK'nun 26'nci maddesine de uyulması gerekir.)

Diğer kazanç ve iratların Türkiye'de elde edilmiş sayılması için söz konusu kazanç veya iradı doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi yani ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır. (KVK Md.3/4, GVK Md.7)

Yabancı kurumların Türkiye'de elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar üzerinden, telif, imtiyaz, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satış, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç olmak üzere stopaj yapılması söz konusu değildir. Yabancı kurumun bu kazancını özel beyanname ile beyan ederek vergisini ödemesi gerekir. (KVK Md.26) Ancak Türkiye'de vergiye tabi bir kazanç unsurunun stopaja tabi olmaması durumunda, bu kazancı elde eden yabancı kurumun söz konusu kazanç üzerinden vergi ödememesi halinde, bu kuruma kazanç sağlamış olanların bu vergi eksikliğinden sorumlu tutulmaları söz konusu olabilir. (KVK Md.28/1)

**6.7. Dar Mükellef Kurumların Türkiye’de Açılan Sergi ve Panayırlarda Yaptıkları Ticari Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlar :**

KVK’nun 30/5 nci maddesinde ;

*“(5) Türkiye’de iş yeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları ticarî faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden, kurum bünyesinde %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.”*

hükmü yer almıştır.

Ancak, Bakanlar Kurulu buradaki stopaj oranını sıfır olarak tespit etmiştir. Dolayısıyla yukarıdaki tanıma uyan dar mükellef kurum kazançları Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulmamaktadır.

**6.8. Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Türkiye’de Elde Ettikleri Taşımacılık Kazançları ve Bu Kazançlara İlişkin Özel Vergileme Rejimi :**

Yabancı taşıma kurumlarının Türkiye’de elde ettikleri taşımacılık gelirlerinin neler olduğu ve bu kazançların nasıl vergileneceği KVK’nun 23 üncü maddesinde düzenlenmiştir.

Buna göre, yabancı taşıma kurumlarının Türkiye’de vergilendirilebilecek olan taşımacılık hasılatları ;

- Türkiye sınırları içinde gerçekleştirdikleri kara taşımacılığı ücretlerinden,
- Türkiye’deki yükleme limanlarından yabancı ülkelerdeki varış limanlarına veya diğer bir kurumun gemisine aktarma yapılacak yabancı limana kadar gerçekleşen deniz ve hava taşımacılığı ücretlerinden,
- Türkiye dışındaki taşımalar ile ilgili olarak Türkiye’de satılan yolcu ve bagaj biletleriyle yine bu taşımalar için Türkiye’de yapılan navlun sözleşmeleri üzerinden elde ettikleri komisyon ücretlerinden,

ibarettir.

Başka bir anlatımla, yabancı taşıma kurumlarının, Türkiye dışı noktalar arasındaki taşımacılık hasılatı ile Türkiye’ye yük ve yolcu getirmek suretiyle elde ettikleri hasılat, Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz ve Türkiye’de vergilendirilemez.

Yukarıdaki tanıma göre Türkiye’de vergilendirilebilecek yabancı taşıma kurumu hasılatlarının aşağıdaki oranlar kadar kısmı net kazanç sayılır. Bu oranlar

- |                          |          |
|--------------------------|----------|
| a) Kara taşımacılığında  | %12,     |
| b) Deniz taşımacılığında | %15,     |
| c) Hava taşımacılığında  | % 5’dir. |

Örnek vermek gerekirse, Türkiye ile vergi anlaşması bulunmayan bir ülkede mukim hava taşımacılığı firması, Türkiye’den alıp götürdüğü yük ve yolcu için elde ettiği hasılatın %95’ini götürü gider olarak kabul edip bu hasılatın %5’i üzerinden %20 oranında kurumlar vergisi ödemek zorundadır.

Yabancı taşıma kurumlarının vergi ödevleri bunların Türkiye’deki temsilci ve acenteleri tarafından yerine getirilmektedir.

Ancak, Türkiye’nin taraf olduğu vergi anlaşmalarının birçoğunda uluslararası trafikte yapılan taşımacılık işlerinde vergileme hakkı münhasıran taşımayı yapan firmanın mukimi olduğu ülkeye tanındığından, birçok yabancı taşıma kurumu, vergi anlaşması nedeniyle Türkiye’de elde etmiş sayıldığı kazançlar üzerinden Türk kurumlar vergisi ödememektedir.



**7. VERGİ CENNETLERİ İLE MÜCADELE AMACIYLA GETİRİLEN YÜKSEK ORANLI (% 30) STOPAJ :**

KVK'nun 30/7 nci maddesinde vergi cennetleri ile mücadele amacıyla getirilmiş özel bir düzenleme yer almaktadır. Bu düzenlemeye göre, zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik kurumlara yapılan her türlü ödemeler üzerinden, Türkiye'deki kurum kazancının taşıdığı vergi yüküne yaklaşık oranda (% 30) bir vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Öngörülen uygulama, vergi cennetlerinde yerleşik gerçek veya tüzel kişilere çeşitli adlar altında yapılan ödemelerin, Türkiye'deki vergi matrahlarını azaltmak amacıyla kullanılmasını önlemeye yöneliktir.

Zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik kurumlara veya bu ülkelerde bulunan tam mükellef kurumlara ait işyeri veya daimi temsilcilere nakden veya hesaben yapılacak veya tahakkuk ettirilecek her türlü ödeme, prensip olarak kesintinin kapsamına girmektedir. Ödemenin verginin konusuna girip girmediğinin veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığının önemi yoktur.

Bununla birlikte;

- Yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kar payı ödemeleri,
- Sigorta ve reasürans ödemeleri

bu kesintiye tabi değildir

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, sıfıra kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Yükseltilmiş oranda (% 30) kesintiye tabi tutulan ödemeler Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre ayrıca vergi kesintisine tabi tutulmayacaktır.

Kesinti yapılacak ülkeler Bakanlar Kurulunca ilan edilecektir. Kesinti mecburiyeti her ne kadar 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21.6.2006 tarihinde yürürlüğe girmiş ise de, Bakanlar Kurulunca liste yayımlanmadığı sürece fiilen uygulanamayacaktır.

**8. YABANCI KURUMLARDAN YAPILACAK STOPAJI DOĞURAN OLAY ve KUR FARKLARININ DURUMU :**

Dar mükellefiyete tabi kurum kazançları üzerinden yapılacak stopajı doğuran olay, ekli tabloda yer alan ve stopaj oranı sıfır olarak tespit edilmemiş bulunan hasılat unsurlarının AVANSLAR DA DAHİL OLMAK ÜZERE, NAKDEN veya HESABEN ÖDENMESİ veya TAHAKKUK ETTİRİLMESİDİR. (KVK 30/1)

Burada bahsi geçen hesaben ödeme değişimi, kesintiye tabi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder. (KVK.30/10)

Buna göre stopaja tabi bir ödemenin avans olarak veya fatura mukabilinde nakden, banka havalesi yoluyla veya bir alacağa mahsup suretiyle ödemek bu ödemeye ait stopajı doğuracak ve bu stopaj muhtasar beyanname ile ödenecektir.

Şayet yabancı kurumun yurt dışından gönderdiği fatura kayda alınırsa, bu kayıt sonucu yabancı kuruma karşı kayıtlarda oluşan borç da, bu borç üzerinden stopaj doğmasına yol açar.

Stopajın yabancı kurum faturasının kayda alınması suretiyle doğmasından sonra, ödemenin gecikmesi nedeniyle meydana gelen pozitif kur farkı nedeniyle yeni bir stopaj (ve KDV sorumluluğu) doğmayacağı görüşündeyiz. Ancak Maliye Bakanlığı'nın bu konudaki görüşü farklı olup, Danıştay'ın bizim görüşümüze paralel kararları bulunmaktadır. (Bu konuda detaylı bilgi için Vergi Dünyası Dergisinin Ocak 2003 sayısında yayımlanmış olan yazımıza bakınız.)

Yine bizim görüşümüze göre yıl sonu veya geçici dönem sonu itibariyle, henüz faturaya bağlanmamış olan veya faturası beklenen stopaja tabi bir gider veya maliyet unsurunun karşılık yoluyla muhasebeleştirilmesi stopaj doğurucu sayılamaz. Çünkü böyle bir durumda hak sahiplerine karşı borç oluşturan bir kayıt yapılmamakta, borç yerine karşılık hesabı kullanılmaktadır. Ancak karşılık kaydının da stopaj doğurucu kayıt olduğu yolundaki bize göre hatalı muktezalara rastlanmaktadır.

## 9. DAR MÜKELLEF KURUMLARA YAPILAN STOPAJA TABİ ÖDEMELERDE NET – BRÜT MESELESİ :

KVK'nun 30/11 nci maddesinde ;

*“(11) 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.”*

hükmü yer almaktadır.

Uygulamada Türkiye'ye yönelik hizmette bulunan yabancı kurumların çoğu zaman ücretlerini NET olarak istedikleri görülmektedir. Bu net ödemeye ilişkin stopaj matrahının bulunabilmesi için stopaj oranı dikkate alınmak suretiyle net tutarın brüte götürülmesi gerekir. Stopajın bu brüt üzerinden yapılması, keza aşağıda açıkladığımız KDV sorumluluğunun yine bu brüt üzerinden yerine getirilmesi gerekmektedir.

Örnek vermek gerekirse, Türkiye'deki bir firma için bilgisayar yazılımı yapıp gönderen bir yabancı kurum, yurtdışından 100.000 Euro tutarında fatura göndermişse ve bunun tamamını net olarak talep ediyorsa, bu faturanın kayda alındığı veya ödemenin yapıldığı ay itibariyle hesaplanması gereken stopajın matrahı 100.000 Euro'nun %22 stopaj oranına göre brütü olan ( $100.000 \times 0,78 =$ ) 128.205 Euro'dur. Bu brüt üzerinden %22 hesabıyla bulunacak 28.205 Euro'nun YTL karşılığı tutarındaki stopajdan arta kalan net 100.000 Euro ilgili yabancı kuruma ödenir. Ayrıca  $128.205 \times 0,18 = 23.077$  Euro karşılığı YTL KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekir.

Ancak brütleştirme yapmadan önce stopajın gerekli olup olmadığı çok iyi araştırılmalıdır. Mesela yukarıda verdiğimiz örnekte bahsi geçen yabancı kurum Türkiye ile vergi anlaşması yapmış bir ülkede kurulu ise, ilgili vergi anlaşmasının serbest meslek kazançlarına ilişkin hükmü bu stopajı önleyebilir, şayet böyle ise brüte götürmeye ihtiyaç kalmaz. KDV sorumluluğunun matrahı da 100.000 Euro karşılığı YTL olur.

Aslında yabancı kurumların net ücret ısrarları çoğu zaman anlamlı değildir. Çünkü Türkiye'de yapılacak stopaj ile ilgili belgeler bu yabancı kuruma verildiğinde, çoğu ülke itibariyle bu stopajın yabancı kurumun kendi ülkesindeki vergisinden mahsubu mümkündür.

## 10. DAR MÜKELLEF KURUMLARCA YAPILAN İŞLEMLERİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU :

Konumuzun dışında olmakla beraber yabancı kurumlarca yapılan ve KDV'nin konusuna giren işlemlerin KDV karşısındaki durumu hakkında özet bilgi verilmesinde yarar görülmüştür.

İşlem (mal teslimi veya hizmet ifası), yabancı kurum tarafından Türkiye'de veya Türkiye'ye yönelik olarak yapılmış ise, bu işlem KDV'nin doğmasına yol açar.

Yabancı kurum Türkiye'de işyeri kurmuş KDV mükellefiyeti tesis ettirmiş ise, (KDV'li Türk faturası düzenliyorsa) KDV hesaplama ve beyan görevi dar mükellef kuruma aittir. İşlemin muhatabı olan Türkiye'de mukim kişi veya kuruluş, bu faturanın KDV dahil tutarını dar mükellef kuruma banka vasıtasıyla öderse KDV nedeniyle Maliye İdaresi'ne karşı hiçbir sorumluluğu olmaz.

Şayet, dar mükellefiyete tabi kurum Türkiye’de bulunan bir malını satarsa, Türkiye’ye gelerek veya gelmeyerek bir hizmette bulunur ve bu hizmetten Türkiye’de faydalanılırsa, yabancı kurum bu teslim ve hizmeti ile ilgili KDV’li Türk faturası vermediği (fatura yurt dışından gönderildiği) takdirde ve söz konusu işlemin KDV istisnasına konu olmaması halinde, malı veya hizmeti alanın KDV Kanunu’nun 9 uncu maddesi uyarınca söz konusu işlem bedeli üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplayıp 2 no.lu KDV beyannamesi düzenleyerek bu KDV’yi ödemesi gerekir. KDV sorumlusunun KDV mükellefiyeti varsa ve sorumlu sıfatıyla ödediği KDV, KDV’ye tabi işleri ile ilgili ise, ödediği bu KDV’yi indirim konusu yapabilir.

**11. YABANCI KURUMLARA YAPILAN ÖDEMELERDEN HANGİLERİNİN STOPAJA TABİ OLDUĞUNU VE STOPAJ ORANLARINI GÖSTEREN TABLO :**

Söz konusu tablo yazımızın ekinde bilgilerinize sunulmuştur. Tekrar hatırlatmak isteriz ki ekli tabloda yer alan stopaj oranları varsa ilgili vergi anlaşmasının etkisi ile daha düşük veya sıfır olabilir.

Saygılarımızla.

## DAR MÜKELLEFLER KURUMLARA YAPILAN ÖDEMELERDE GEÇERLİ KESİNTİ ORANLARI

ÖDEMENİN TÜRÜ	İlgili BKK No	İlgili Kanun ve Madde	Eski Stopaj Oranı (%)	Yeni Stopaj Oranı (%)
Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri .....	2003/6575	KVK 30/1-a	5	5
Petrol arama faaliyetleri için yapılan serbest meslek kazancı ödemeleri .....	2003/6575	KVK 30/1-b	5	5
Diğer serbest meslek kazancı ödemeleri (Ücret ödemeleri dahil) .....	2003/6575	KVK 30/1-b	22	22
Finansal kira ödemeleri .....	2003/6575	KVK 30/1-c	1	1
Diğer gayrimenkul sermaye iratları .....	2003/6575	KVK 30/1-c	22	22
1.1.2006 tarihinden sonra ihraç edilen her nevi tahvil ve Hazine bonolarının faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler .....	2006/10731	GVK Geç.67/1,2	15	<b>Sıfır (0)</b>
Mevduat Faizleri (TL, Döviz Cinsinden)	-	Geçici 67/4	15	15
Menkul kıymetlerin geri alım ve satım taahhüdü ve iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler (Repo Gelirleri) .....	-	Geçici 67/4	15	15
Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları.....	-	Geçici 67/4	15	15
Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları		Geçici 67/4	15	15
Her nevi alacak faizleri : - Yabancı Devletler, Uluslararası Kurumlar veya Yabancı Banka ve Kurumlardan Alınan Her Türlü Krediler İçin Ödenecek Faizlerden.....	2003/6575	KVK 30/1-ç	Sıfır (0)	Sıfır (0)
- Diğerlerinden.....	2003/6575	KVK 30/1-ç	10	10
GVK'nun 75/10'uncu maddesinde yazılı menkul sermaye iratları (Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri – yurtdışında mukim factoring kuruluşlarına ödenen faizler).....	2003/6575	KVK 30/1-ç	12	12
Diğer menkul sermaye iratları .....	-	KVK 30/1-ç	25	15

Ticarî veya ziraî kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden	2003/6575	KVK 30/2	25	25
Tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz) ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr paylarından <sup>1</sup>	2006/10731	KVK 30/3	10	<b>15</b>
Türkiye'de iş yeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticarî faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden .....	Kurum Bünyesinde 93/5147	KVK 30/5	Sıfır (0)	Sıfır (0)
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 2006/10731	KVK 30/6	10	<b>15</b>
Halka açık şirketlerin 1.1.2006 tarihinden sonra iktisap edilen ve 1 yıldan kısa bir süre ile elde tutulan hisse senetlerinin Türkiye'de faaliyette bulunan banka veya aracı kurumlar aracılığıyla elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar (Gayrimenkul ve menkul kıymet yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin satışı dahil) .....	2006/10731	GVK Geç.67/1	15	<b>Sıfır (0)</b>
Menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinin kâr payları (yani bunların ilgili fona iadesinden sağlanan gelirler) .....	2006/10731	GVK Geç.67/1	15	<b>Sıfır (0)</b>
1.1.2006 tarihinden sonra ihraç edilen her nev'i tahvil (Devlet-özel sektör) ve Hazine bonolarının Türkiye'de faaliyette bulunan banka veya aracı kurumlar kanalıyla elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar .....	2006/10731	GVK Geç.67/1	15	<b>Sıfır (0)</b>

<sup>1</sup> 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen kurumlar vergisinden müstesna edilen kazançlar ile (c) bendinde belirtilen şirketlerin (b) bendindeki şartları taşıyan iştirak kazançlarından anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr paylarından yapılacak kesinti oranı % 7,5 olarak uygulanır. (KVK 30/4)

Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen gelirler	2006/10731	GVK Geç.67/1	15	<b>Sıfır (0)</b>
Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı 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 .....	-	KVK 30/7	-	30 <sup>2</sup>

<sup>2</sup> Yurtdışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmaz. Bu fıkraya göre vergi kesintisine tâbi tutulan ödemeler, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre ayrıca vergi kesintisine tâbi tutulmaz. 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 için kesinti oranını Bakanlar Kurulu sifıra kadar indirmeye yetkilidir.

**ÖNEMLİ NOT : Yukarıdaki oranlar varsa vergi anlaşmasının etkisi ile daha düşük veya sıfır olabilir.**