

## KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANCI

• Nuri ERANIL • Sadi TATAROĞLU •

Vergi Denetmen Yrd. Vergi Denetmen Yrd.

### - GİRİŞ

Bilindiği üzere vergi kanunlarının yeniden yazılması kapsamında hazırlanan ve Türkiye Büyük Millet Meclis'inde kabul edilen 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu düzenleme ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu yürürlükten kaldırılarak, kurum kazançlarının vergilendirilmesinde önemli değişiklikler yapılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile Türk Vergi sistemine getirilen yeni uygulamalardan bir tanesi "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı" olup, yazımızda bu yeni uygulama ile ilgili açıklamalara yer verilecektir.

### II-KANUNİ DÜZENLEME

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı" başlıklı 7. maddesi aşağıdaki gibidir.

"(1) Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtıl-sın veya dağıtılmasın aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de kurumlar vergisine tâbidir:

a) İştirakin toplam gayrisafî hasılatının % 25 ve ya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması.

b) Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilânço kârı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.

c) Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafî hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi.

(2) Birinci fıkrada yer alan toplam vergi yükü, Kanunun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendindeki tanıma göre tespit edilir.

(3) Kontrol oranı olarak, ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınır.

(4) Birinci fıkradaki şartların gerçekleşmesi durumunda yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kâr, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların, kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edilir.

(5) Bu maddeye göre Türkiye'de vergilenmiş kazancın yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilenmemiş kısmı kurumlar vergisine tâbi tutulur."

### III-VERGİLEME ESASLARI

Bazı ülkeler, diğer ülkeler aleyhine fon ve yatırımları çekmek için vergi erteleme olanağı getiren, zararlı vergi rekabetine yol açan uygulamalara yer vermektedirler. Vergi sistemimizde vergi kayıp kaçığına yol açan ve vergiden kaçınmada kullanılabilen bu yerlerdeki iştiraklere ilişkin işlemlerin düzenlenmesi amacıyla, kontrol edilen yabancı kurum kazancı uygulaması, vergi mevzuatımız kapsamına alınmış bulunmaktadır. Bu uygulama ile, uluslararası vergi uygulamalarındaki gelişmelere paralel olarak, ticari ve sınai mahiyette olmayan yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranlı ülkelere yönlendiren mükellefler ile Türkiye’de yatırım yapan mükellefler arasındaki vergi eşitsizliğinin giderilmesi amaçlanmaktadır.

Vergi mevzuatımızda kurumlar vergisi yönünden iştirak yoluyla yapılan yatırımlardan elde edilen gelirler, iştirakin kar dağıtımına bağlı olarak vergilendirilmektedir. Öte yandan avantajlı vergi uygulamaları olan ülkelerde, genellikle kar dağıtımına zorunluluğu olmadığı ve bu durumun vergi planlaması ve vergi ertelemesi için elverişli ortam hazırladığı bilinmektedir. Kurumların Türkiye’de yerleşik kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları kurumlar vergisinden istisna olmakla birlikte, yurt dışındaki kurumlardan elde edilen iştirak kazançları için bu olanak, belli koşulların sağlanması halinde uygulanmaktadır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 7. maddesinde ise; belli şartlar altında yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflerin yurt dışı iştirak karları, fiilen dağıtılsa bile vergi uygulamaları açısından dağıtılmış kabul edilerek, bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulması öngörülmektedir.

Madde metninden de anlaşılacağı üzere, tam mükellefiyete tabi kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az % 50’sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştirakleri, kontrol edilen yabancı kurum olarak adlandırılmakta ve bu iştiraklerin kurum kazançları, dağı-

tılsın dağıtılmasının belirli şartlar altında Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Madde metninde yer alan “doğrudan veya dolaylı” ve “ayrı ayrı ya da birlikte” ifadeleri ile iştirak paylarının grup şirketleri arasında paylaştırılıp, maddede belirtilen iştirak oranının altında kalınarak, yapılan düzenlemenin dışına çıkması engellenmektedir.

Kontrol edilen yurtdışı iştirakin elde etmiş olduğu kardan, bu kuruma iştirak eden tam mükellef kuruma, hissesi oranında isabet eden kısmın matraha dahil edilerek vergilendirilmesi için aşağıda yer alan şartların birlikte gerçekleşmesi gerekir.

#### 1-Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancının Bileşimi

Maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde aranan şart, iştirakin ilgili yıldaki toplam gayri safi hasılatının %25 veya fazlasının faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler dışındaki faiz, kar payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşmasıdır. İfadedeki ticari, zirai veya serbest meslek kazancı, belli bir sermayenin yanı sıra, belli bir emek ve organizasyon ihtiyacı da gerektirdiği için aktif nitelikteki gelir olarak değerlendirilmekte ve bu tip iştirak kazancı, kontrol edilen yabancı kurum kazancı kapsamı dışında bırakılmaktadır.

Örneğin, kurumun toplam 100 olan yurt dışı iştirak hasılatının bileşimi aşağıdaki gibi olsun:

|                            |    |
|----------------------------|----|
| Ticari Hasılat             | 30 |
| Kar payı                   | 10 |
| Faiz                       | 50 |
| Menkul Kıymet Satış Geliri | 10 |

Bu durumda pasif nitelikli gelirlerin toplam gayrisafi hasılatı oranı  $(70/100=)$  %70 olduğu için, kontrol edilen yabancı kurum kazancı için hükmolunan koşul gerçekleşmiş olacaktır. (Burada ticari hasılat ile ilgili olarak yapılan açıklamalar, ticari veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde elde edilen hası-



lat açısından da geçerlidir.)

## 2-Vergi Yükünün %10'dan az olması

Maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen, yurt dışında kurulu iştiraklerin kurum kazançlarının %10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam bir vergi yükü taşıması ifadesi ile; nominal vergi oranının değil, efektif vergi yükünün karşılaştırmaya esas alınacağı vurgulanmak istenmiş olup, vergi yükü, toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tesbit edilecektir.

Örneğin kurumun ticari kazancı 90, vergiye tabi kazancın tesbitinde gider olarak kabul edilmeyen tutar da 10 ise vergiye tabi kazanç 100 olacaktır. Bu kazancın yarısı vergiden istisna edilmişse ve ilgili ülkedeki vergi oranı da %15 ise hesaplanacak kurumlar vergisi tutarı  $(100/2 \times 0,15=)$  7,5 olacaktır. Bu verginin vergi öncesi kara oranı da  $(7,5/90=)$  %8,33 olacaktır. Bu durumda, her ne kadar ülke mevzuatına göre uygulanan nominal vergi oranı % 15 olsa da efektif vergi yükü % 8,33 olduğundan, iştirak edilen şirketin kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmesi için, kazançları üzerinden maddede belirtilen “%10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi veya benzeri gelir üzerinden alınan vergi yükü” taşıması şartı gerçekleşmiş olacaktır.

## 3-Yurt Dışı İştirakin Hasılatının 100.000,00 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi

Maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde, yurt dışındaki iştiraklerin “kontrol edilen yabancı kurum” çerçevesinde değerlendirilebilmesi için minimum bir hasılat tutarı öngörülmüştür. Buna göre, yurt dışındaki iştiraklerin ilgili yıldaki toplam gayri safi hasılatının 100.000,00 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi gerekmektedir. Bu toplam hasılatın altında kalan iştirakler, diğer tüm şartlar bulunsa dahi madde kapsamında değerlendirilmeyeceklerdir.

Yurtdışı iştirakin hasılatının YTL'ye çevrilmesinde, ilgili iştirakin hesap döneminin son gününde ge-

çerli olan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nca açıklanan döviz alış kuru esas alınacaktır.

## IV-TÜRKİYE' DE VERGİYE TABİ TUTULACAK KURUM KAZANCI

Madde kapsamına giren yurt dışı iştiraklerin Türkiye'de vergiye tabi tutulacak karları, vergi öncesi kurum kazancı olarak anlaşılmalıdır. Diğer bir anlamıyla ilgili yurt dışı iştirakin hesap dönemi sonu itibariyle gelir tablosunda yer alan vergi öncesi kurum kazancı vergilemede esas alınacaktır. Türkiye'de vergiye tabi tutulacak kurum kazancı, Türkiye'deki kurumun yurt dışı iştirakinde ilgili hesap dönemi içerisinde sahip olduğu en yüksek hisse oranı dikkate alınmak sureti ile bulunacaktır. Eğer yıl içerisinde ortak olunan yurtdışı iştirakin hisseleri, hesap döneminin son gününe gelmeden, herhangi bir muvazaa olmaksızın elden çıkarılmış ise madde hükümleri uygulanmayacaktır. Ancak kapanış günü itibariyle halen kontrol unsuru devam ediyor ise o zaman Türkiye'de vergiye tabi tutulacak kazanç, hesap döneminin son günü itibariyle hesaplanan kontrol oranı değil, ilgili hesap dönemi içinde sahip olunan en yüksek kontrol oranı esas alınarak hesaplanacaktır.

Bu maddenin uygulanmasında yurt dışındaki iştirakin ödemiş olduğu, gelir üzerinden alınan vergiler, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33. maddesinde düzenlenen yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin hükümlere göre Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Böylece yurt dışı iştirak kazancı üzerinden, çifte vergileme yapılması önlenmiş olacaktır.

Ayrıca, maddenin beşinci fıkrasında, yurt dışında kurulu iştirakin, elde ettiği gelirleri üzerinden kar payı dağıtımında bulunması halinde, elde edilen kar paylarının daha önce Türkiye'de bu madde kapsamında vergilenmiş kısmı üzerinden, Türkiye'de kurumlar vergisi hesaplanmaması gerektiği hükmü yer almaktadır. Bu hüküm ile aynı kazanç üzerinden çifte vergilemenin önlenmesi sağlanmaktadır. Ancak, yurt dışında kurulu iştirakin daha önce bu madde kapsamında Türkiye'de vergiye tabi tutulmuş gelirinden daha fazla kar payı dağıtması halinde, aşan

kısım kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Zira, söz konusu bu kısım daha önce Türkiye’de vergiye tabi tutulmamıştır.

#### V-SONUÇ

Kurumların kaynaklarının çok hızlı transfer edilebildiği ve uluslararası rekabetin çok hareketlendiği günümüz ekonomik koşullarında uluslararası faaliyette bulunan mükellefler vergi cenneti olarak adlandırılan ve bir çok vergi mevzuatının uygulanmadığı alanlara karlarını aktarabilmektedirler. Vergi sistemimizde vergi kayıp ve kaçığına yol açan ve vergiden kaçınmada kullanılabilen bu yerlerdeki iştiraklere ilişkin işlemlerin düzenlenmesi amacıyla kontrol edilen yabancı kurum kazancı uygulaması vergi mevzuatımız kapsamına alınmış olup, bu uygulama ile; uluslararası vergi uygulamalarındaki gelişmelere paralel olarak, ticari ve sınai mahiyette olmayan yatırımlarını, vergi oranı düşük ülkelere yön-

lendiren mükellefler ile Türkiye’de yatırım yapan mükellefler arasındaki vergi eşitsizliğinin giderilmesi amaçlanmıştır.

#### KAYNAKÇA

- 1- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 2- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Gerekçesi
- 3- TEKİN, Cem – KARTALOĞLU, Emre ASM-MMO Yayınları, 5520 sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Getirdikleri, Ankara 2006
- 4- YILDIRIM, Ali Haydar – BAYRAK, Serbülent TÜRMOB Yayınları, Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküler Rapor, Sayı: 2006-7
- 5- Dr. DOĞRUSÖZ, A.Bumin - 16 Şubat 2006 Perşembe – Dünya Gazetesi