

VERGİ MEVZUATIMIZDA YAPILAN SON DÜZENLEMELER İŞİĞİNDA KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM MÜESSESESİ

Zübeyir BAKMAZ ^(*)

I - GİRİŞ

"Kontrol Edilen Yabancı Kurum" müessesesi, vergi mevzuatımıza ilk defa 13.06.2006 tarih ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile girmiştir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7. maddesi ile (01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere) 'Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı' mevzuatımızdaki yerini bulmuştur.

Günümüzde 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 ve kaçığına yol açan ve vergiden kaçınmada kullanılabilen bu yerlerdeki iştiraklere ilişkin işlemlerin düzenlenmesi amacıyla 'Kontrol Edilen Yabancı Kurum' uygulaması mevzuatımıza dahil edilmiştir.

Bu düzenlemeyle, 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.

Uluslararası uygulamalar çerçevesinde, 13.6.2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile vergi sistemimize dahil edilen 'Kontrol Edilen Yabancı Kurum Müessesesine' paralel bir düzenleme, 20.11.2006 tarihli Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı' ile Gelir Vergisi Kanununda da yapılmaktadır.

20.11.2006 tarihli Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 75/2-2. maddesine; "5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7. maddesindeki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde; Türkiye'de yerleşik gerçek kişilerin 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 iştiraklerinin kazançları dağıtılsın veya dağıtılmasın, iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren yıl itibarıyla, dağıtılan kar payı sayılır. Türkiye'de vergilendirilmiş kazancın iştirak tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kar paylarının vergilendirilmiş kısmı bu tutardan indirilir" hükmünün ilave edilmesi öngörülmektedir.

Vergi mevzuatımızda, gelir ve kurumlar vergisi yönünden iştirak yoluyla yapılan yatırımlardan elde edilen gelirler, iştirakin kâr dağıtımını yapmasına bağlı olarak vergilendirilmektedir. Öte yandan avantajlı vergi uygulamaları olan ülkelerde, genellikle kâr dağıtımını yapma zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu durum vergi planlaması ve vergi erteleme için elverişli ortam hazırlamaktadır.

Vergi sistemimizde yapılan son düzenlemelerle, belli şartlar altında yurt dışı iştiraklere yatırım yapan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışı iştirak kârları, fiilen dağıtılsa bile vergi uygulamaları açısından dağıtılmış kabul edilerek, bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye'de gelir/kurumlar vergisine tabi tutulması öngörülmektedir.

(*)

¹ Söz konusu tasarı, 20.02.2007 tarihi itibarıyla Meclis Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülmektedir.

Makalemizin aşağıdaki bölümlerinde, vergi mevzuatımızda 'Kontrol Edilen Yabancı Kurum Müessesesi' ile ilgili yapılan düzenlemelere yer verilmiştir.

B- GELİR VERGİSİ KANUNUNDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KANUN TASARISINDA VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN DÜZENLEMELER:

1- Kontrol Edilen Yabancı Kurum Hakkında

Genel Bilgi:

Kontrol Edilen Yabancı Kurumun tanımı, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7/1. maddesinde yapılmıştır. 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olan madde hükmüne göre; *"tam mükellef gerçek kişi ve 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 iştirakler"* kontrol edilen yabancı kurumlardır.

Kurumlar Vergisi Kanunundaki hükümlerin, sadece Kanunun 1. maddesinde sayılan kurumlar hakkında geçerli olmasına rağmen, 7/1. maddedeki tanımda, Gelir Vergisi Kanununa tabi olan gerçek kişiler de yer almıştır.

Ancak, aynı maddenin 4. fıkrasındaysa; şartların gerçekleşmesi halinde tam mükellef kurumların, söz konusu iştirak kazancını elde etmiş sayılacakları belirtilmiş olup, gerçek kişiler hakkında herhangi bir tespit yapılmamıştır. Bu düzenlemeyle, kontrol oranının tespitinde nazara alınan gerçek kişiler, iştirak kazancını elde etmiş sayılmada vergilendirme dışı kalmaktadır.

'Kontrol Edilen Yabancı Kurum' müessesesinin tam mükellef gerçek kişiler hakkında da uygulanmasını ve şartların gerçekleşmesi halinde iştirak kazancını elde etmiş sayılmalarını öngören 20.11.2006 tarihli Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı ile bu vergilendirme boşluğu giderilmektedir.

Söz konusu tasarıyla, Gelir Vergisi Kanununun 75/2-2. maddesine, *"5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7. maddesindeki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde; Türkiye'de yerleşik gerçek kişilerin 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 iştiraklerinin kazançları dağıtılsın veya dağıtılmasın, iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren yıl itibarıyla, dağıtılan kar payı sayılır. Türkiye'de vergi-*

lendirilmiş kazancın iştirak tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kar paylarının vergilendirilmiş kısmı bu tutardan indirilir" hükmü ilave edilmektedir.

Bu düzenlemeyle; Kurumlar Vergisi Kanununun 7/1. maddesindeki tanımın aynısı tam mükellef gerçek kişiler için de yapılmış ve iştirak kazancının elde edilmiş sayılması, aynı Kanunun 7. maddesindeki şartların gerçekleşmesine bağlanmıştır. Böylece, Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamalarında birbirine paralel düzenlemelerin sağlanması amaçlanmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 75/2-2. maddesine ilave edilmesi öngörülen hükümden, kontrol oranının tespitinde, sadece gerçek kişiler dikkate alınmaktadır. Kurumlar Vergisi uygulamasındaysa, hem gerçek kişiler hem de kurumlar birlikte dikkate alınmaktadır. Yabancı kuruma hem tam mükellef gerçek kişi hem de tam mükellef kurum iştirak etmişse, kontrol oranının tespitinde, her iki mükellefin iştirak payları birlikte dikkate alınacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 7. maddesinde ve Gelir Vergisi Kanununun 75/2-2. maddesine ilave edilmesi öngörülen düzenlemede yer alan *"doğrudan veya dolaylı"* ve *"ayrı ayrı ya da birlikte"* ifadeleri ile yurt dışındaki iştirakin ortaklık paylarının grup şirketleri veya gerçek kişiler arasında paylaştırılıp, maddelerde belirtilen %50 kontrol oranının altında kalınmaya çalışılması engellenmiştir.

Örnek: Tam mükellef (Z) kurumu, Cayman Adalarında kurulu (C) şirketine %60 oranında iştirak etmektedir. (C) şirketi de Hollanda merkezli (H) şirketinin %50 hissesine sahiptir. Tam mükellef gerçek kişi Bay (M) de (H) şirketinin %20 hissesine sahiptir. Bu durumda;

- (Z) kurumu (C) şirketine doğrudan %60 oranında iştirak etmektedir.

- (Z) kurumu (H) şirketine dolaylı olarak ($\%60 \times \%50 =$) %30 oranında iştirak etmektedir.

- Bay (M), (H) şirketine doğrudan %20 oranında iştirak etmektedir.

- Tam mükellef (Z) kurumu ile tam mükellef Bay (M) birlikte, (H) şirketine ($\%30 + \%20 =$) %50 oranında iştirak etmektedir. Diğer şartların da gerçekleşmesi halinde, Hollanda merkezli (H) kurumu, hem (Z) kurumunun hem de (M) gerçek kişinin 'kontrol edilen yabancı kurumu' olmaktadır.

Diğer taraftan, tam mükellef (Z) kurumu ile tam mükellef gerçek kişi (M)'nin ilişkili olup olmamasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Kontrol edilen yabancı kurum tespiti yapılırken dolaylı iştirak ilişkisinin birkaç kademeli olması halinde, en sondaki dolaylı iştirake kadar ortaklık ilişkileri dikkate alınacaktır.

2- Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancının

Tespiti:

%50'lik kontrol oranının sağlandığı yurt dışı iştiraklerin kazançlarının, dağıtılın veya dağıtılmasın Türkiye'de gelir/kurumlar vergisine tabi tutulabilmesi için, Kurumlar Vergisi Kanununun 7/1. maddesinde tadadi olarak sayılan aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. (Gelir Vergisi Kanununda değişiklik öngören tasarıda, Kurumlar Vergisi Kanununun 7. maddesinde belirtilen şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, iştirak kazançlarının Gelir Vergisine tabi tutulacağı öngörülmüştür. Dolayısıyla bu bölümdeki açıklamalar tam mükellef gerçek kişiler için de geçerli olmaktadır.)

a-) Yurt Dışı İştirakin İlgili Yıldaki Toplam Gayri Safi Hasılatının %25 Veya Fazlasının Pasif Nitelikli Gelirlerden Oluşması:

Kurumlar Vergisi Kanununun 7/1-a maddesine göre; yurt dışı iştirakin ilgili yıldaki toplam gayri safi hasılatının %25 veya fazlasının pasif nitelikli gelirlerden oluşması gerekmektedir.

Pasif nitelikli gelirler; yurt dışı iştirakin 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 gelirlerden oluşmaktadır.

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 iştirakler kontrol edilen yabancı kurum kapsamı dışında bırakılmaktadır.

Yurt dışı iştirakin faaliyeti ile orantılı olmayan sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle elde edilen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler de pasif nitelikli gelir sayılacaktır.

Örnek: Yurt dışı iştirakin toplam 100.000 dolar olan gayri safi hasılatı aşağıdaki unsurlardan oluşmaktadır:

Ticari hasılat	: 30.000
Kâr payı	: 10.000
Faiz	: 50.000
Menkul kıymet satış geliri	: 10.000
TOPLAM	: 100.000 dolar

Bu durumda, pasif nitelikli gelirlerin toplam gayri safi hasılatı oranı $(70.000/100.000=)$ %70 olduğu için yukarıda belirtilen %25'lik koşul gerçekleşmiş olacaktır.

Kontrol edilen yabancı kurumun pasif nitelikli gayri safi hasılatının tespitinde, yabancı şirketin, iştiraklerinden elde edeceği kar paylarının pasif nitelikli gelir vasfı değişmeyeceğinden, kontrol edilen yabancı kurumun iştiraklerinin aktif ticari faaliyetle uğraşmasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

b-) Yurt Dışı İştirakin Taşınması Gereken Vergi Yükü:

Kurumlar Vergisi Kanununun 7/1-b maddesine göre; yabancı iştirakin kurum kazancının %10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması gerekmektedir. Vergi yükü, aynı Kanunun 5/1-b maddesine göre hesaplanmaktadır.

Vergi yükü hesabında nominal vergi oranı değil, efektif vergi yükü karşılaştırmaya esas alınacaktır. 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 tespit edilecektir.

Dağıtılabilir kurum kazancının tespitinde, dönem karından ayrılan karşılıklar ile yedek akçeler dağıtılabilir karın bir unsuru olarak kabul edilecektir. İlgili ülke mevzuatı uyarınca ayrılması zorunlu olan yedek akçeler de dağıtılabilir kar olarak değerlendirilecektir. Diğer taraftan, bulunduğu ülke vergi mevzuatı uyarınca vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak indirimi kabul edilmeyen giderler, fiilen yapılmış olup dağıtılması mümkün olmadığından, dağıtılabilir kurum kazancına ilave edilmemesi gerekmektedir.

Yurt dışındaki iştirakin kazançları içinde istisna kazanç unsuru bulunması halinde, kurum kazancına istisna uygulandıktan sonra bulunan matrah üzerinden hesaplanan vergi, vergi yükünün tespitinde dikkate alınacaktır. Öte yandan, geçmiş yıl zararlarının mahsubundan sonra hesaplanan bir verginin çıkmaması veya düşük çıkması durumunda, zarar mahsubundan sonraki matraha isabet eden vergi tutarı bulunacak ve bu tutara göre vergi yükünün tespiti yapılacaktır.

Yabancı kurumun kar payı dağıtması durumunda, dağıtılan kar payları üzerinden ayrıca vergi kesintisi yapılması söz konusu ise, yapılacak vergi kesintisi de vergi yükünün hesabında dikkate alınacaktır.

Ayrıca, ilgili ülkede istisna kazançlar üzerinden vergi kesintisi suretiyle bir vergi ödenmiş olması halinde, toplam vergi yükünün hesabında ödenen bu verginin de dikkate alınması gerekmektedir.

Vergi yükünün tespitinde, yabancı kurumun mükimi bulunduğu ülkede, kendi kazançları üzerinden tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler dikkate alınmalıdır. Bu nedenle, yabancı kurumun başka ülkelerde ödediği veya yabancı kurum kazancının Türkiye'ye transferinde ödenen vergiler, hesaplama dikkate alınmamalıdır.

Örnek-1: Yurt dışı iştirakin ticari kazancı 90.000 dolar, kanunen kabul edilmeyen gideri 10.000 dolar ise vergiye tabi kazanç 100.000 dolar olacaktır. Bu kazancın yarısı vergiden istisna edilmiş ve ilgili ülkedeki vergi oranı da %15 ise, tahakkuk eden kurumlar vergisi $(100.000/2 \times 0,15) = 7.500$ dolar olmaktadır.

Bu verginin, dağıtılabılır kazanç $(90.000 - 7.500 = 82.500)$ dolar ile hesaplanan kurumlar vergisinin (7.500 dolar) toplamı olan 90.000 dolara oranlanması sonucunda, vergi yükü $(7.500/90.000) = \%8,33$ bulunmaktadır. Nominal vergi oranı %15 olsa da efektif vergi yükü %8,33 olduğu için, ilgili bentte belirtilen koşul gerçekleşmiştir.

Örnek-2: Yukarıdaki örneğe ilişkin olarak istisna kazanç üzerinden %10 oranında (5.000 dolar) vergi kesintisi yapıldığını kabul edelim. Bu durumda; hesaplanan kurumlar vergisi ile kesilen vergi $(7.500 + 5.000 = 12.500)$ toplamının, dağıtılabılır kazanç $(90.000 - 12.500 = 77.500)$ ile hesaplanan toplam verginin (12.500) toplamı olan 90.000 dolara oranlanması sonucunda, efektif vergi yükü $(12.500 / 90.000) = \%13,88$ olmaktadır.

Efektif vergi yükü %13,88'e çıktığı ve ilgili bentte belirtilen şart gerçekleşmediği için, yurt dışı iştirak hakkında 'kontrol edilen yabancı kurum' hükümleri uygulanamayacaktır.

Örnek-3 : 1. örnekteki yabancı kurumun, 100.000 dolar ticari kazancı, 50.000 dolar geçmiş yıl zararı olması halinde, tahakkuk eden vergi yine 50.000 dolar matrah üzerinden 7.500 dolar olmaktadır. Ancak, bu durumda efektif vergi yükü $(7.500/50.000 = \%15)$ nominal vergi oranına eşit olmaktadır.

c-) Yurt Dışı İştirakin Asgari Gayri Safi Hasılat Tutarı:

Kurumlar Vergisi Kanununun 7/1-c maddesine göre; yurt dışındaki iştiraklerin ilgili yıldaki toplam gayri safi hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi gerekmektedir. Bu tutarın altında gayri safi hasılat elde eden yabancı iştirakler, diğer tüm koşullar bulunsun dahi madde kapsamında değerlendirilmeyeceklerdir.

Yabancı kurum hasılatının YTL'ye çevrilmesinde, yabancı kurumun hesap döneminin son gününde geçerli olan T.C. Merkez Bankası'nca açıklanan döviz alış kuru esas alınacaktır.

3- En Yüksek Kontrol Oranının Tespiti:

Yazının bir önceki bölümünde 3 başlık altında açıklanan şartların tamamı gerçekleştiikten sonra iştirak kazancının Türkiye'de vergiye tabi tutulabilmesi için 'en yüksek kontrol oranının' tespit edilmesi gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 7/3. maddesine göre; kontrol oranının tespitinde, tam mükellef gerçek kişinin/kurumun yurt dışı iştirakte ilgili hesap dönemi içerisinde sahip olduğu en yüksek hisse oranı dikkate alınacaktır. Eğer yabancı kurumun hisseleri, hesap döneminin son gününe gelmeden herhangi bir muvazaa olmaksızın elden çıkarılmış ise madde hükümleri uygulanmayacaktır.

Ancak, yabancı kurumun hesap döneminin kapanış günü itibarıyla halen hissedarlık ilişkisi devam ediyorsa, % 50'lik kontrol oranının tespitinde, hesap döneminin son günü itibarıyla hesaplanan kontrol oranı değil, ilgili hesap dönemi içinde sahip olunan en yüksek kontrol oranı esas alınacaktır.

Örnek: Hollanda'da mukim bulunan (H) firmasının hesap dönemi 1 Temmuz 2006 - 30 Haziran 2007 dir. (H) şirketinin 31.03.2007 tarihli ortaklık yapısı aşağıdaki gibidir:

Ortak	Ortaklık Payı
Tam mükellef Bay (B)	%33
Tam mükellef (M) kurumu	%20
Dar mükellef (D) kurumu	%17
Dar mükellef Bay (G)	%30

30 Haziran itibarıyla, Bay (B)'nin elinde (H) kuruma ait iştirak hissesi bulunmamaktadır. (M) kurumunda da yabancı şirket hisselerinin %15'i bulunmaktadır.

Örneğimizde, tam mükellef kurum ile tam mükellef gerçek kişi, yabancı kuruma ilgili hesap döneminde en

fazla %53 oranında, kapanış günündeyse %15 oranında iştirak etmişlerdir.

Bu bilgilere göre; tam mükellef kurum hakkında (ilgili hesap döneminin kapanış günü itibarıyla iştirak ilişkisini devam ettirdiği ve kanunda belirtilen toplam %50'lik kontrol oranı dönem içerisinde sağlandığı için) 'kontrol edilen yabancı kurum kazancı' hükümleri geçerli olmaktadır.

Ancak, tam mükellef gerçek kişi hakkında (dönem içerisinde %50'lik kontrol oranı sağlanmasına rağmen 30 Haziran itibarıyla (H) firmasının hisselerine sahip olmadığı için) 'kontrol edilen yabancı kurum kazancı' hükümleri geçerli olmamaktadır.

4- Tam Mükellef Kurumların Kurumlar Vergisi Matrahlarına Dahil Edecekleri Yurt Dışı İştirak Kazançlarının Hesaplanması :

Kurumlar Vergisi Kanununun 7/4. maddesine göre; yabancı kurumun elde etmiş olduğu kar (dağıtılsın veya dağıtılmasın), yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla, tam mükellef kurumların kurumlar vergisi matrahlarına iştirak hisseleri oranında dahil edilecektir.

Kontrol edilen yabancı kurumun bulunduğu ülkede oniki ayı aşan bir hesap döneminin bulunması halinde, kazancın elde edilme tarihinin belirlenmesinde, yabancı kurumun hesap dönemi, takvim yılı olarak dikkate alınacaktır.

Yurt dışı iştiraklerin Türkiye'de vergi öncesi kurum kazançları vergiye tabi tutulacaktır. Yabancı kurumun hesap dönemi sonu itibarıyla gelir tablosunda yer alan vergi öncesi kurum kazancı (zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten istisnalar düşülmeden önceki kazanç) vergilemede esas alınacaktır.

Kontrol edilen yabancı kurumun geçmiş yıl zararları nedeniyle dağıtılabılır karının olmaması durumunda Türkiye'de vergilendirilecek bir kazançtan söz edilemeyecektir.

Kontrol edilen yabancı kurumun karının sermayeye eklenmesi durumunda da söz konusu kazanç, madde hükümleri çerçevesinde vergilendirilecektir.

Öte yandan, kontrol edilen yabancı kurumun zararlarının, söz konusu kuruma iştirak eden tam mükellef kurumların kazançlarının tespitinde dikkate alınabilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Tam mükellef kurumların dolaylı iştirak ettiği kontrol edilen yabancı kurum kazançları da doğrudan iştirak ettiği yabancı kurum kazançları gibi tespit edilecektir.

Türkiye'de kurulu tam mükellef bir kurumun doğrudan veya dolaylı olarak iştirak ettiği birden fazla kontrol edilen yabancı kurum niteliğinde iştiraki ve kazancı olabilmektedir.

Örnek: Yukarıdaki örnekte yer alan (H) firmasının 01.07.2006-30.06.2007 hesap dönemi kurum kazancı 200.000 dolardır. Bu kazancın tamamı pasif nitelikli gelirlerden oluşmakta olup, kurum kar dağıtmama kararı almıştır.

Bu durumda, tam mükellef kurumun, 30.06.2007 tarihi itibarıyla $(200.000 \times \%15 =)$ 30.000 dolar iştirak kazancı elde ettiği kabul edilerek Türkiye'de gerekli vergilendirme yapılacaktır.

5- Tam Mükellef Gerçek Kişilerce Elde Edilen Yurt Dışı İştirak Kazançlarının Vergilendirilmesi:

Gelir Vergisi Kanununun 75/2-2. maddesine ilave edilecek hükme göre; kontrol edilen yabancı kurumun elde etmiş olduğu kar (dağıtılsın veya dağıtılmasın), iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren yıl itibarıyla dağıtılan kar payı sayılacaktır.

Söz konusu düzenleme, Gelir Vergisi Kanununun 'Menkul Sermaye İradı' yan başlıklı 75. maddesinde yapılmaktadır. Dolayısıyla tam mükellef gerçek kişilerce hisseleri oranında elde edilmiş sayılan yurt dışı iştirak kazançlarının menkul sermaye iradı hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Ancak, 75. maddenin son fıkrasında, menkul sermayenin ticari faaliyete bağlı bulunması halinde elde edilen iradın ticari kazanç hükümlerine tabi olacağı belirtilmiştir. Buna göre, kontrol edilen yabancı kurum hisseleri, ticari işletmenin aktifine kayıtlı ise, yurt dışı iştirak kazancı, menkul sermaye iradı hükümlerine göre değil ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir.

6- Yurt Dışı İştirakin Ödediği Vergilerin Mahsubu:

Kurumlar Vergisi Kanununun 33. maddesine göre; yabancı kurumun bulunduğu ülkede ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, Türkiye'de vergilendirilecek iştirak kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

Bu maddeye paralel bir düzenlemenin de, Gelir Vergisi Kanununun 123. maddesine eklenmesi öngörülmektedir. Söz konusu tasarıyla 123. maddeye; "Kanunun kontrol edilen yabancı kurumlara ilişkin hükümlerinin uygulandığı durumlarda, yurt dışı iştirakin

toplam vergi yükünün hesabında esas alınan vergiler, ödenmiş olmaları şartıyla, Türkiye’de vergilendirilecek kontrol edilen yabancı kurum kârları üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir” hükmü ilave edilecektir.

Kurumlar Vergisi Kanununda ve tasarıda yer alan ifadelerden de anlaşılacağı üzere, yabancı kurumun bulunduğu ülke dışındaki ülkelerde ödenmiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, (vergi yükünün hesabında dikkate alınmadığı için) Türkiye’de hesaplanan gelir/kurumlar vergisinden mahsup edilememektedir.

Örnek: Hollanda’da mukim bulunan ve tam mükellef gerçek kişi Bay (B)’nin kontrol edilen yabancı kurumu durumunda olan (H) firması, ilgili hesap döneminde 300.000 dolar kazanç elde etmiş ve bu kazancı üzerinden 45.000 dolar kurumlar vergisi ödemiştir. Hesap dönemi sonu itibarıyla yabancı kurum hisselerinin %20’si Bay (B)’nin ticari işletmesinin aktifinde kayıtlıdır.

Bu durumda, Bay (B)’nin ticari kazancına dahil edeceği iştirak kazancı ($300.000 \times \%20 =$) 60.000 dolar olmaktadır. Hesaplanan gelir vergisinin iştirak kazancına isabet eden kısmından, yurt dışı iştirakin faaliyette bulunduğu ülkede ödenmiş olan ($45.000 \times \%20 =$) 9.000 dolar vergi mahsup edilebilecektir.

7- Yurt Dışı İştirakin Kar Paylarını Dağıtması Durumunda Vergileme:

Kurumlar Vergisi Kanununun 7/5. maddesine ve Gelir Vergisi Kanununun 75/2-2. maddesine eklenecek hükme göre, yurt dışı iştirakin kontrol edilen yabancı kurum kazancı kapsamında Türkiye’de vergilendirilmiş kazancının, yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması halinde elde edilen kar paylarının daha önce Türkiye’de vergilendirilmiş kısmı ayrıca vergilendirilmeyecektir.

Ancak, daha sonraki yıllarda, kontrol edilen yabancı kurumun Türkiye’de vergiye tabi tutulmuş kazancıdan daha fazla kar payı dağıtılması halinde, aşan kısım gelir/kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

C- SONUÇ:

Günümüzde 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 ve kaçığına yol açan ve vergiden kaçınmada kullanılabilen bu yerlerdeki iştiraklere ilişkin işlemlerin düzenlenmesi amacıyla ‘Kontrol Edilen Yabancı Kurum’ uygulaması vergi mevzuatımız kapsamına alınmaktadır.

“Kontrol Edilen Yabancı Kurum” müessesesi, vergi mevzuatımıza ilk defa 13.06.2006 tarih ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile girmiştir. Uluslararası uygulamalar çerçevesinde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile vergi sistemimize dahil edilen ‘Kontrol Edilen Yabancı Kurum Müessesesine’ paralel bir düzenlemenin de, 20.11.2006 tarihli Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı ile Gelir Vergisi Kanununda yapılması öngörülmektedir.

Makalemizin yukarıdaki bölümlerinde, vergi mevzuatımıza yeni girmiş olan bu uygulama hakkında bilgi verilmeye çalışılmıştır.

KAYNAKÇA:

- 1- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 2- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3- 20.11.2006 tarihli Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı
- 4- Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği Taslağı