

GERÇEK KİŞİLERCE, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUMLARDAN ELDE EDİLEN GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Bülent SEZGİN^(*)

I - GİRİŞ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun¹ 1'inci maddesi ile hüküm altına alındığı üzere, gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Mezkûr Kanunun 2'nci maddesinde gelire giren kazanç ve iratlar;

- Ticari kazançlar,
- Zirai kazançlar,
- Ücretler,
- Serbest Meslek Kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Menkul sermaye iratları,
- Diğer kazanç ve iratlar

şeklinde sınıflandırılmış, aynı Kanunun 75'inci maddesinde menkul sermaye iradı, "Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar" şeklinde tanımlandıktan sonra, 15 bent halinde sayılan iratların da (11 ve 13 numaralı bentler mülga), kaynağı ne olursa olsun menkul sermaye iradı sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan 75'inci maddenin (2) numaralı bendinde iştirak hisselerinden doğan kazançların menkul sermaye iradı olarak kabul edileceği, limited şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ortakları ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançların da bu zümreye dahil olacağı, bununla beraber, kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevziinin, kazanç dağıtımı sayılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 7'nci maddesiyle belli şartlar altında yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflere bu iştiraklerinden fiilen kâr payı dağıtılmasa bile vergi uygulamaları açısından kâr payı dağıtılmış olduğu kabul edilmekte ve bu suretle bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulması sağlanmaktadır.²

Bunun yanında, 5615 sayılı Kanunun³ 4'üncü maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin (2) numaralı bendine eklenen fıkra ile 01.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun⁴ 7'nci maddesindeki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde;

^(*) Vergi Denetmeni

¹ 06.01.1960 tarih ve 10700 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanmıştır.

² 1 seri no'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği.

³ 04.04.2007 tarih ve 26483 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanmıştır.

⁴ 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanmıştır.

Türkiye’de yerleşik⁵ gerçek kişilerin 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 iştiraklerin kazançlarının dağıtılın veya dağıtılmasın, iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren yıl itibarıyla dağıtılan kâr payı sayılacağı, Türkiye’de vergilendirilmiş kazancın iştirak tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilendirilmiş kısmı bu tutardan indirileceği hüküm altına alınmıştır.

Çalışmamızın takip eden bölümlerinde, “Gerçek Kişilerce, Kontrol Edilen Yabancı Kurumlardan Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi” konusu ayrıntılı olarak açıklanmaya çalışılacaktır.

II- KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM

KAZANCI

II.1- Kontrol Edilen Yabancı Kurum

İlk olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile vergi sistemimize sokulan “Kontrol Edilen Yabancı Kurum” kavramı 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 eşitsizliğin giderilmesi amaçlanmıştır.⁶

Kontrol edilen yabancı kurum kavramı; 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 iştirakleri ifade etmektedir.

Yurt dışı iştirakin kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığının tespitinde, kontrol oranı olarak ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınmaktadır.

Öte yandan, yurt dışı iştirake ilişkin iştirak payının (sermaye, kâr payı veya oy kullanma hakkının) tamamının, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapanmasından önce herhangi bir tarihte muvazaa olmaksızın elden çıkartılmış olması halinde, ilgili yurt dışı iştirak kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmemektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 75/2 maddesinde, belli şartlar altında yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflere bu iştiraklerinden fiilen kâr payı dağıtılmasa bile vergi uygulamaları açısından kâr payı dağıtılmış olduğu kabul edilmekte ve bu suretle bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye’de gelir vergisine tabi tutulması sağlanmaktadır.

5615 sayılı Kanunun 4’üncü maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun 75’inci maddesinin (2) numaralı bendine eklenen fıkrada sözü edilen “doğrudan veya dolaylı” ve “ayrı ayrı ya da birlikte” ifadeleri ile yurt dışındaki iştirakin ortaklık paylarının grup şirketleri veya gerçek kişiler arasında paylaştırılıp, maddede belirtilen kontrol oranının altında kalınarak “kontrol edilen yabancı kurum” kapsamı dışına çıkılması engellenmiştir.

Örnek 1: Türkiye’de tam mükellef olan (A) gerçek kişisi, (QQ) ülkesinde kurulu (X) Kurumunun sermayesine %100 oranında iştirak etmektedir. (QP) ülkesinde kurulu (Y) Kurumunun ise %50 hissesi (X) kurumuna aittir.

Bu durumda, (ABC) gerçek kişisi, (Y) Kurumuna dolaylı olarak ($\%100 \times \%50 =$) %50 oranında iştirak ettiğinden (Y) Kurumu, diğer şartların da gerçekleşmesi halinde kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmektedir.

Örnek 2: Türkiye’de tam mükellef olan (A) gerçek kişisi, (QQ) ülkesinde kurulu (B) Kurumunun sermayesine %60 oranında iştirak etmektedir. (QP) ülkesinde kurulu (C) Kurumunun ise %50 hissesi (B) Kurumuna aittir. (C) Kurumunun %20 hissesi ise

⁵ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 3’üncü maddesiyle belirlendiği üzere ve bir takım istisnalar saklı kalmak koşuluyla, Türkiye’de yerleşmiş olanlar ile resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları tam mükellef sayılırlar ve bunlar Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler.

⁶ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Gerekçesi.

yine Türkiye’de tam mükellef gerçek kişi (D)’ye aittir. Bu durumda, (A) gerçek kişisi, (C) Kurumuna do-laylı olarak (%60 x %50) %30 oranında iştirak et-mektedir. Diğer taraftan, gerçek kişi (D)’nin de (C) Kurumuna doğrudan %20 oranında iştirak ettiği dik-kate alındığında, (A) gerçek kişisi ve gerçek kişi (D)’nin, (C) Kurumuna toplam iştirak oranı %50 ol-duğundan (C) Kurumu, diğer şartların da gerçekleş-mesi halinde kontrol edilen yabancı kurum olarak de-ğerlendirilecektir.

Diğer taraftan, Türkiye’de tam mükellef olan (A) gerçek kişisi ile gerçek kişi (D)’nin ilişkili olup olma-masının kontrol edilen yabancı kurum uygulamasın-da herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Kontrol edilen yabancı kurum tespiti yapılırken dolaylı iştirak ilişkisinin birkaç kademeli olması ha-linde, en sondaki dolaylı iştirake kadar ortaklık iliş-kileri dikkate alınması gerekmektedir.

III- KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM OLARAK DEĞERLENDİRİLEN YURT DIŞI İŞTİRA-KİN KAZANCININ, TÜRKİYE’DE GELİR VERGİSİ-NE TABİ TUTULABİLMESİNE İLİŞKİN ŞARTLAR

Çalışmamızın 2’nci bölümünde anılan kontrol oranının sağlandığı yurt dışı iştirakler “kontrol edi-len yabancı kurum” olarak kabul edilmektedir. Kon-trol edilen yurt dışı iştiraklerin kurum kazançlarının, dağıtılsın veya dağıtılmasın Türkiye’de gelir vergisi-ne tabi tutulabilmesi için aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

III.1- Yurt Dışı İştirakin İlgili Yıldaki Toplam Gayri Safi Hasılatının %25 veya Fazlası Pasif Nite-likli Gelirlerden Oluşmalı

Yurt dışı iştirakin ilgili yıldaki toplam gayri safi hasılatının %25 veya fazlasının pasif nitelikli gelir-lerden oluşması gerekmektedir.

Pasif nitelikli gelirler; yurt dışı iştirakin faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istih-damı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler dışında-ki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi gelirlerden oluşmaktadır. Yurt dışı

iştirakin faaliyeti ile orantılı olmayan sermaye, orga-nizasyon ve eleman istihdamı suretiyle elde edilen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler de pasif nitelikli gelir olarak kabul edilmektedir.

Örneğin; yurt dışı iştirakin toplam 100 birim olan gayrisafi hasılatının gelir kaynaklarına göre dağılımı aşağıdaki gibi olsun;

Faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle elde edilen ticari ka-zanç	30 birim
Kâr payı	10 birim
Faiz	50 birim
Menkul kıymet alım satım kazancı	10 birim

Bu durumda pasif nitelikli gelirlerin (Kâr payı + faiz + menkul kıymet alım satım kazancı) toplam gayrisafi hasılatı oranı (70/100=) %70 olduğundan kontrol edilen yabancı kurum için belirtilen şart sağ-lanmış olacaktır.

Kontrol edilen yabancı kurumun pasif nitelikli gayrisafi hasılatının niteliğinin belirlenmesinde, söz konusu şirketin iştiraklerinden elde edeceği kâr pay-larının pasif nitelikli gelir vasfı değişmeyeceğinden, kontrol edilen yabancı kurumun iştiraklerinin aktif ticari faaliyetle uğraşmasının herhangi bir önemi bu-lunmamaktadır.

III.2- Yurt Dışı İştirakin Taşınması Gereken

Vergi Yükü

Yurt dışında kurulu iştirakin kurum kazancının %10’dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benze-ri toplam vergi yükü taşınması gerekmektedir.

Vergi yükünün nasıl tespit edileceği, Kurumlar Vergisi Kanununun 5’inci maddesinin birinci fıkrası-nın (b) bendi ile hüküm altına alınmıştır. Anılan bent hükmüne göre vergi yükü, kanunî veya iş mer-kezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere top-lam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabılır kurum ka-zancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir.

Vergi yükü, yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere, 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 edilmektedir.

Dağıtılabilir kurum kazancının tespitinde, dönem kârından ayrılan karşılıklar ile yedek akçeler, dağıtılabilir kârın bir unsuru olarak kabul edilmektedir. İlgili ülke mevzuatı uyarınca ayrılması zorunlu olan yedek akçeler de dağıtılabilir kâr olarak değerlendirilmektedir. Diğer taraftan, bulunduğu ülke vergi mevzuatı uyarınca vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak indirimi kabul edilmeyen giderlerin, fiilen yapılmış olup dağıtılması mümkün olmadığından, dağıtılabilir kurum kazancına ilave edilmemesi gerekmektedir.

Yurt dışı iştirak kazançlarına ilişkin vergi yükünün hesabında, fiili yükün dikkate alınması gerekmektedir. Kâr dağıtımı, geçmiş yıl kârlarından veya yedeklerden de yapılabileceği için mükelleflerin, hangi yılın kazancını dağıttıklarına kendilerinin karar vermeleri gerekmektedir. Dolayısıyla, vergi yükü geçmiş yıl karlarının veya yedeklerin ilgili olduğu dönemler itibarıyla ayrı ayrı hesaplanacaktır.

Yurt dışındaki iştirakin kazancı içinde istisna kazanç unsuru bulunması halinde, kazanca 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.

Örnek 1: (Y) gerçek kişinin sermayesine %70 oranında iştirak ettiği televizyon üretimi ve satışı alanında faaliyet gösteren yurt dışındaki (Z) AŞ.'nin ticari kazancının 270 birim, vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen gider tutarının 30 birim, dolayısıyla vergiye tabi kazancının

300 birim olduğunu ve bu kazancın 200 biriminin vergiden istisna olduğunu varsayalım. Aynı zamanda, bu ülkede vergi oranının %25 olması durumunda, vergiye tabi kurum kazancı $[(270+30)-200=]$ 100 birim olacaktır. Hesaplanacak kurumlar vergisi benzeri vergi ise $(100 \times \%25=)$ 25 birim olacak ve bu verginin, dağıtılabilir kazanç olan $(270-25=)$ 245 birim ile hesaplanan kurumlar vergisi olan 25'in toplamı olan 270'e oranlanması $(25/270)$ sonucu bulunacak vergi yükü %9,26 olacaktır.

Dolayısıyla, elde edilen yurtdışı iştirak kazancı, %10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşıdığından, diğer şartların da gerçekleşmesi şartıyla, (Y) gerçek kişinin (Z) AŞ.'nin sermayesine iştirakinden elde ettiği iştirak kazancı Türkiye'de gelir vergisine tabi tutulacaktır.

Örnekte, yurt dışındaki (Z) Kurumunun kâr payı dağıtması durumunda dağıtılan kâr payları üzerinden ayrıca vergi kesintisi yapılması söz konusu ise yapılacak vergi kesintisinin de vergi yükünün hesabında dikkate alınacağı tabiidir.

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

Ancak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, vergi yükünün hesabında yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergilerin dikkate alınacağı belirtilmiştir. Madde gerekçesinde verilen örnekte de yurt dışı iştirakin bulunduğu ülkede, kendi kazançları üzerinden tahakkuk eden vergiler, vergi yükünün hesabında dikkate alınmıştır. Bu nedenle vergi yükü hesaplanırken iştirak edilen yabancı kurumun bulunduğu ülkedeki tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin dikkate alınması gerekmektedir. Öte yandan, Söz konusu kurumun başka ülkelerde ödediği veya kurum kazancının dolaylı olarak Türkiye'ye transferinde ödenen vergilerin bu hesaplama dahil edilmemesi gerekmektedir.

Örnek 2: Yurt dışı iştirakin ticari bilançosuna göre oluşan kurum kazancının 90 birim, vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen tutarın 10 birim olması durumunda, vergiye tabi kazanç 100 birim olacaktır. Bu tutarın 50 birimlik bölümünün vergiden istisna edilmiş olması ve ilgili ülkedeki kurumlar vergisi oranının da %15 olması halinde, hesaplanacak kurumlar vergisi $[(100-50) \times \%15=]$ 7,5 birim olacaktır. Bu kurumun vergiden istisna edilmiş olan 50 birimlik kazancı üzerinden %5 oranında vergi kesintisi yapılmıştır. Hesaplanan kurumlar vergisi ile kesilen verginin $(7,5+2,5=10)$ toplamının, dağıtılabilir kazanç $(90-10= 80)$ birim ile hesaplanan toplam verginin (10 birim) toplamı olan 90 birime oranlanması sonucunda $(10/90)$ vergi yükü %11,1 olacaktır.

Bu durumda, her ne kadar ilgili ülke mevzuatına göre uygulanan nominal vergi oranı %15 olsa da gerçek vergi yükü %11,1 olacaktır.

Örnek 3: Yurt dışı iştirakin ilgili ülkedeki kurum kazancı 150 birim, istisna kazancı 100 birim ise bu ülkedeki vergiye tabi matrah 50 birim olacaktır. Bu matrah üzerinden %10 oranında 5 birim vergi tahakkuk ettiği varsayıldığında, bu kazanç üzerindeki vergi yükü $(5/150=)$ %3,33 olacaktır. 150 birim kazancı olan kurumun, ilgili yılda uygulanacak istisna kazancının bulunmaması ancak, 100 birim geçmiş yıl zararının bulunması durumunda tahakkuk eden vergi yine 50 birim matrah üzerinden 5 birim olacak, ancak bu durumda vergi yükü $(5/50)$ %10 olacaktır.

III.3- Yurt Dışı İştirakin Asgari Gayrisafi

Hasılat Tutarı

Yurt dışındaki iştirakin "kontrol edilen yabancı kurum" olarak değerlendirilebilmesi için ilgili yıldaki gayrisafi hasılat tutarının 100.000 YTL karşılığı yabancı paranın üzerinde olması gerekmektedir. İlgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatı bu tutarın altında kalan iştirakler, diğer tüm koşullar bulunsada dahi kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmemektedir.

Öte yandan yurt dışındaki iştirakin hasılatının YTL karşılığının tespitinde, ilgili iştirakin hesap

döneminin son gününde geçerli olan T.C. Merkez Bankasınca açıklanan döviz alış kurunun esas alınması gerekmektedir.

IV- TAM MÜKELLEF GERÇEK KİŞİLERİN GELİR VERGİSİ MATRAHINA DAHİL EDİLECEK KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANCI

Kontrol edilen yabancı kurumların Türkiye'de vergiye tabi tutulacak kazancı, zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten istisnalar düşülmeden önceki, vergi öncesi kurum kazançlarıdır.

Kontrol edilen yabancı kurumun geçmiş yıl zararları nedeniyle dağıtılabilir kârının olmaması durumunda Türkiye'de vergilendirilecek bir kazançtan söz edilemeyecektir. Yurt dışı iştiraktan elde edilmiş sayılan kazancın hesaplanmasında, yurt dışı iştirakin ilgili hesap döneminin kapandığı tarihte sahip olunan iştirak oranı (sermaye, kâr payı veya oy kullanma hakkı oranı) dikkate alınacaktır.

Kontrol edilen yabancı kurumun kârının dağıtılmayıp, sermayeye eklenmesi durumunda da söz konusu kazançlar herhangi bir farklı uygulamaya gidilmeksizin, kontrol edilen yabancı kurumlardan elde edilen kazanç olarak değerlendirilip vergilendirilecektir.

Tam mükellef gerçek kişiler ile birlikte tam mükellef kurumların da kontrol edilen yabancı kuruma ortak olmaları halinde, gerçek kişilerin elinde bulunan hisse senetleri ve iştirak hisseleri, yurt dışında kurulu şirketin kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığının tespitinde dikkate alınacaktır.

Kontrol edilen yabancı kurum şartlarının gerçekleşmesi halinde yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kâr, söz konusu iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef gerçek kişilerin gelir vergisi matrahlarına (ve geçici vergi dönemleri itibarıyla da geçici vergi matrahlarına) hisseleri oranında dahil edilecektir.

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

Örnek 1: Yurt dışındaki (CFC) Şirketinin 20.5.2007 tarihi itibarıyla ortaklık yapısı aşağıdaki gibidir:

Ortak	Ortaklık Payı
Tam mükellef gerçek kişi (A)	%40
Tam mükellef kurum (B)	%25
Dar mükellef gerçek kişi (C)	%35

Anılan şirket, bulunduğu ülkede 1 Temmuz - 30 Haziran hesap dönemini kullanmaktadır. Şirketin hesap dönemi sonu itibarıyla kurum kazancı 200.000 ABD Doları olup bu kazanç üzerinden bulunduğu ülkede ödemiş olduğu kurumlar vergisi ise 10.000 ABD Dolarıdır. Şirketin gayrisafi hasılatının tamamı pasif nitelikli gelirlerden oluşmaktadır.

30 Haziran 2007 tarihi itibarıyla tam mükellef gerçek kişi (A)'nın elinde söz konusu (CFC) Şirketi hisselerinin %5'i bulunmaktadır.

Buna göre, tam mükellef gerçek kişi (A)'nın elinde bulunan %40'lık ortaklık payı ile tam mükellef kurum (B)'nin %25'lik ortaklık payı, (CFC) Şirketinin kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığı hususunda birlikte değerlendirilecek olup tam mükellef gerçek kişi (A) ile tam mükellef kurum (B)'nin (CFC) Şirketine toplam iştirak oranı 20.5.2007 itibarıyla %65 olduğundan (CFC) Şirketinin 1.7.2006 – 30.6.2007 hesap dönemi için kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

(CFC) Şirketinin tabi olduğu hesap döneminin kapandığı 30.6.2007 tarihi itibarıyla tam mükellef gerçek kişi (A)'nın elinde, anılan şirketin %5 hissesi bulunduğundan, bu tarih itibarıyla şirketin kazancının %5'i dağıtılın veya dağıtılmasın tam mükellef gerçek kişi (A) tarafından elde edilmiş sayılacaktır.

Bu oran dahilinde hesaplanan ($200.000 \times \%5 =$) 10.000 ABD Doları, tam mükellef gerçek kişi (A) tarafından 30.6.2007 tarihi itibarıyla elde edilmiş kâr payı sayılacaktır.

Bu gelirin tamamı, herhangi bir istisna uygulanmaksızın genel hükümler çerçevesinde beyan edilecek ve hesaplanan gelir vergisi yine genel hükümler çerçevesinde ödenecektir.

V- KONTROL EDİLEN YABANCI KURUMUN YURT DIŞINDA ÖDEDİĞİ VERGİLERİN YURT İÇİNDE HESAPLANAN GELİR VERGİSİNDEN MAHSUBU

Gelir Vergisi Kanununun 123'üncü maddesi ile hüküm altına alındığı üzere, tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye'de tarh edilen Gelir Vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir. İndirilecek miktar Gelir Vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olduğu takdirde, aradaki fark nazara alınmaz.

Gelir Vergisinin yabancı memlekette elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmı, bunların gelire olan nispeti üzerinden hesaplanır.

Öte yandan 5615 Sayılı Kanunun 9'uncu maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun 123'üncü maddesinin sonuna eklenen fıkra ile kontrol edilen yabancı kurumlara ilişkin hükümlerin 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 edilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, çalışmamızın 3.2 bölümünde açıklanan ve 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 edilebilecektir.

VI- İŞTİRAKİN KÂR PAYLARINI DAĞITMASI DURUMUNDA VERGİLEME

Yurt dışı iştirakin kontrol edilen yabancı kurum kazancı kapsamında Türkiye'de vergilendirilmiş kazancının yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması halinde, elde edilen kâr paylarının daha önce Türkiye'de vergilendirilmiş kısmı ayrıca vergilendirilmeyecektir.

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

VII- KONTROL EDİLEN YABANCI KURUMLARA YAPILAN ÖDEMELER ÜZERİNDEN YAPILAN VERGİ KESİNTİLERİNİN HESAPLANAN GELİR VERGİSİNDEN MAHSUBU

5615 sayılı Kanunun 8’inci maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 121’inci maddesine eklenen fıkra ile hüküm altına alındığı üzere, Kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden anılan Kanunun 94’üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca kesilen vergiler, Türkiye’de yıllık beyannameyle bildirilen kontrol edilen yabancı kurum kârı üzerinden hesaplanacak gelir vergisinden mahsup edilebilir. Öte yandan mahsup edilecek vergi, kontrol edilen yabancı kurumun bu ödemelerden kaynaklanan kazancına isabet eden gelir vergisinden fazla olamaz.

VIII- SONUÇ

Bilindiği üzere, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7’nci maddesiyle, 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, dağıtılsın veya dağıtılmasın, bir takım şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye’de kurumlar vergisine tâbi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

5615 sayılı Kanunun 4, 8 ve 9’uncu maddeleriyle Gelir Vergisi Kanununun 75, 121 ve 123’üncü maddelerine eklenen fıkralar ile kontrol edilen yabancı kurumlardan gerçek kişiler tarafından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin bir takım düzenlemeler yapılmıştır.

Biz bu çalışmamızda; gerçek kişilerce, kontrol edilen yabancı kurumlardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi konusunu, ilgili kanun hükümleri, genel tebliğler ve kanun gerekçeleri esas alınarak açıklamaya çalıştık.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 5615 sayılı Kanun
- 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- 5520 sayılı Kanun Gerekçesi