



KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Nur PEHLİVAN KARAKOÇ(*)

1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere, bazı ülkeler diğer ülkeler aleyhine fon ve yatırımları çekmek için zararlı vergi rekabetine yol açan bazı vergisel teşvikler sağlamaktadırlar. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 7. maddesinde tanımlanan kontrol edilen yabancı kurum kazancı, zararlı vergi rekabetini, vergi kayıp ve kaçagını engelleyerek yurt dışında düşük vergi oranlı ülkelere yönelen mükellefler ile Türkiye'de yatırım yapan mükellefler arasındaki vergi eşitsizliğinin giderilmesini sağlamaktadır.

Kontrol edilen yabancı kurum kavramı; 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 iştirakleri ifade etmektedir. Bu bağlamda KVK'nın 7. maddesinde sayılan diğer şartlarında birlikte gerçekleşmesi halinde kontrol edilen yabancı kurum kazançları Türkiye'de vergilendirilecektir.

KVK'nın 7. maddesinde hüküm altına alınan kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının Türkiye'de vergilendirilmesi anılan madde hükmünde bir kısım şartlara tabi tutulmaktadır. Bununla birlikte gerekli şartları taşıyan yabancı kurum kazançlarının Türkiye'de vergilendirilmesi esnasında bazı özellikli durumlar ortaya çıkmaktadır.

Bu çalışmada, yurt dışındaki bir kurumun kontrol edilen yabancı kurum sayılabilmesi için gerekli şartlara değinildikten sonra, özellik arz eden hususlarla birlikte tartışılmalı konular açıklanmaya çalışılmıştır.

2- AMAÇ

KVK'nın 7. maddesinde tanımlanan kontrol edilen yabancı kurum kazancı, zararlı vergi rekabeti-

(*) Vergi Müfettişi

ni, vergi kayıp ve kaçacağını engelleyerek yurt dışında düşük vergi oranlı ülkelere yönelen mükellefler ile Türkiye’de yatırım yapan mükellefler arasındaki vergi eşitsizliğinin giderilmesini amaçlamaktadır. Avantajlı vergi uygulamaları olan ülkelere iştirak yoluyla yapılan yatırımlarda elde edilen gelirler kar dağıtımı yapma zorunluluğu olmadan vergilendirilmektedir. Kurumların Türkiye’de yerleşik kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları KVK’nın 5. maddesine göre istisna olmakla birlikte, yurt dışındaki kurumlardan elde edilen iştirak kazançları için bu olanak, belirli koşulların sağlanması ile uygulanmaktadır. KVK’nın 7. maddesinde ise belli şartlar altında yurtdışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflerin yurtdışı iştirak karları, fiilen dağıtılsa bile vergi uygulamaları açısından dağıtılmış kabul edilerek, bu iştirak kazançlarını Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulması öngörülmektedir¹.

3- KAVRAM

Yurt dışındaki bir kurumun kontrol edilen yabancı kurum sayılabilmesi için bu kurumun;

- Sermayesinin,
- Kar payının,
- Veya oy kullanma hakkının en az % 50’sinin,
- Doğrudan,
- Veya dolaylı olarak,
- Ayı ya da birlikte,
- Tam mükellef gerçek kişi ve kurumlara ait olması gerekmektedir.

Kontrol edilen yabancı kurum kavramı; tam mükellefiyete tabi 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 etikleri yurtdışı iştirakleri ifade etmektedir.

KVK’nın 7. maddesinde 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 kapsam dışına çıkılması engellenmektedir.

Yurtdışındaki kurumların tam mükellef gerçek kişi veya kurumlar tarafından kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilebilmesi için tam mükellefiyete tabi gerçek kişi ve kurumların sermaye, kar payı ve oy kullanma hakkının en az %50’sine sahip olma şartının toplam oran olarak dikkate alınması gerekmektedir. Başka bir deyişle tam mükellef her gerçek kişi ve kurumun yurt dışındaki iştirakin sermaye kar payı, oy kullanma hakkının tek başına %50’ den daha azına sahip olması, buna karşılık bunların toplamının %50 oranını aşması durumunda söz konusu yurt dışı iştirak kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilecektir.

İlgili maddenin üçüncü fıkrasında; kontrol oranı olarak, ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oranının dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre; Türkiye’de vergiye tabi tutulacak kurum kazancı, Türkiye’deki tam mükellef kurumun yurt dışı iştirakinde ilgili hesap dönemi içerisinde sahip olduğu en yüksek hisse oranı dikkate alınmak sureti ile bulunacaktır. Buna karşılık; yurt dışı iştirake ilişkin sermaye, kar payı veya oy kullanma hakkının tamamının, yurt

¹ ÜREL Gürol , “Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması Yorum ve Açıklamalar”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2009, s.328

dışı iştirakin hesap döneminin kapanmasından önce herhangi bir tarihte muvazaa olmaksızın elden çıkartılmış olması halinde, ilgili yurt dışı iştirak hakkında bu madde hükümleri uygulanmayacaktır².

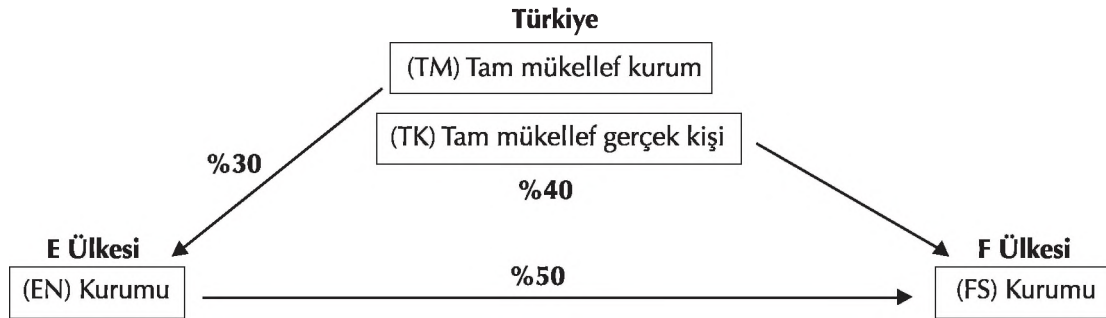
4- KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM VASFININ BELİRLENMESİ

Türkiye’de tam mükellef olan (TM) kurumunun, (E) ülkesinde kurulu (EN) kurumunun sermayesine % 30 oranında iştirak ettiğini varsayalım. Diğer taraftan; (F) ülkesinde kurulu (FS) Kurumunun % 50 hissesi (E) ülkesinde kurulu (EN) kurumuna, % 40 hissesi ise yine Türkiye’de tam mükellef olan gerçek kişi (TK)’ye aittir.

Bu durumda; Türkiye’de tam mükellef olan (TM) kurumunun, (E) ülkesinde kurulu (EN) kurumuna olan sermaye iştirak oranı % 50’nin altında olduğundan, (EN) kurumunun kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Diğer taraftan; (TM) kurumu, (FS) kurumuna dolaylı olarak % 15 oranında ($\% 30 \times \% 50 =$) iştirak etmektedir. Gerçek kişi (TK)’nin de (FS) kurumuna doğrudan % 40 oranında iştirak ettiği de dikkate alındığında, (TM) kurumu ve gerçek kişi (TK)’nin, (FS) kurumuna toplam iştirak oranı % 55 olduğundan, (FS) kurumu, diğer şartların da gerçekleşmesi halinde kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilecektir.

Burada, Türkiye’de tam mükellef olan (TM) kurumu ile gerçek kişi (TK)’nin ilişkili olup olmamasının kontrol edilen yabancı kurum uygulamasında herhangi bir önemi bulunmamaktadır.



5- KONTROL EDİLEN KURUM KAZANÇLARININ TÜRKİYE’DE VERGİLENDİRİLMESİNİN ŞARTLARI

KVK’nın 7. maddesine göre; tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesine, kar payına veya oy kullanma hakkına en az %50 oranında sahip oldukları bütün yurt dışı iştirakleri, maddede belirtilen şartların birlikte gerçekleşmesi halinde kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilecektir.

Kontrol edilen yabancı kurum kazancının tespitinde anılan maddenin 1. fıkrasında yer alan şartların tamamının mevcut olması gerekmektedir. Aksi takdirde ilgili maddede geçen şartların tamamının sağlanamaması durumunda tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesine, kar payına veya oy kullanma hakkına en az %50 oranında sahip ol-

² KARADENİZ Salim, “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Mahiyeti ve Vergilendirilmesi”, Vergi Dünyası, Sayı:344, Nisan 2010, s.28

dukları bütün yurt dışı iştirakleri kontrol edilen yabancı kurum olarak nitelendirilmeyerek kazançların Türkiye’de dağıtılmayan kısmı vergilendirilmeyecektir.

Kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının dağıtılın ya da dağıtılmasın Türkiye’de kurumlar vergisine tabi olabilmesi için;

- İştirakin toplam gayrisafi hasılatının %25 veya fazlasının faaliyetle orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması,
 - Yurt dışındaki iştirakin ticari bilanço karı üzerinden %10’dan daha az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
 - Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi,
- gerekmektedir. Söz konusu şartlar hakkındaki ayrıntılı bilgilere aşağıdaki bölümlerde yer verilmiştir.

5.1- Gayrisafi Hasılatının %25 veya Fazlasının Pasif Nitelikli Gelirlerden Oluşması

Kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili olarak KVK’nın 7. maddesindeki şartlardan bir tanesi; yurt dışı iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının %25 veya fazlasının pasif nitelikli gelir olarak nitelenen faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kar payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi gelirlerden oluşmasıdır.

Anılan madde hükmünde; ticari, zirai veya serbest meslek kazancı, belli bir sermayenin yanı sıra, belli bir emek ve organizasyon ihtiyacı da gerektirdiği için aktif nitelikteki gelir olarak değerlendirilmiş ve bu tip iştirakler kontrol edilen yabancı kurum kapsamı dışında bırakılmıştır³.

Örnek: M kurumunun toplam 500 olan yurt dışı iştirak kazancının bileşimi aşağıdaki gibidir.

- Ticari kazanç 320,
- Kar payı 80,
- Faiz geliri 60,
- Menkul kıymet satış geliri 40.

Bu durumda pasif nitelikli gelirlerin toplam gayrisafi hasılatı oranı $(180/500=)$ % 36 olduğu için yukarıda kontrol edilen yabancı kurum için belirtilen koşul gerçekleşmiş olacaktır. KVK’nın 7. maddesi kapsamında pasif nitelikli hasılatın toplam hasılatı oranlanmasının nedeni işletmenin kontrol edilen yabancı kurum kazancı rejimine tabi olup olmadığının tespitini yapmaktır. Bu bağlamda kontrol edilen yabancı kurum kazancı kapsamında gelir sadece pasif nitelikli gelir tutarı değil işletmenin toplam geliri olacaktır.

Pasif nitelikli gelirlerin tespiti her zaman mümkün olmayabilir. Zira yurt dışında bulunan bir şirketin gelirlerinin ne kadarının pasif nitelikli olduğunu, ne kadarının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde elde edildiğini tespit etmek çok güç olacaktır⁴.

³ KARADENİZ Salim, a.g.m, s.29

⁴ BUDAK Atilla, “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:169, Ocak 2007, s.90

Bu kapsamda, yurt dışı iştirakin toplam gayrisafi hasılatının %25'den fazlası pasif nitelikli gelirlerden (kar payı, faiz, menkul kıymet alım satım kazancı) oluşması durumunda Kanun'un 7. maddesinde belirtilen şartlardan birincisi gerçekleşmiş olacaktır.

5.2- Ticari Bilanço Karı Üzerinden %10'dan Az Vergi Yükü Taşınması

KVK'nın 7. maddesi uyarınca kontrol edilen yabancı kurum kazancının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi olmasında bir diğer şart; yurt dışında kurulu iştirakin kurum kazancının %10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşımasıdır. %10 ya da üstünde bir oranda vergi yükü taşıyan yabancı kurum kazancı bu koşulu taşıyor demektir. Vergi yükü, KVK'nın 5. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendindeki tanıma göre tespit edilecektir.

KVK'nın 5. maddenin birinci fıkrasının (b) bendine göre vergi yükü, yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kar 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 edilecektir.

Yabancı iştirakin vergi yükünün belirlenmesinde nominal vergi oranı yerine efektif vergi yükü dikkate alınacaktır. Bu bağlamda toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin ilgili dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir. Ayrıca, ilgili ülkede kazançlar üzerinden kesinti suretiyle bir vergi ödenmiş olması halinde, toplam vergi yükünün hesabında ödenen bu verginin de dikkate alınması gerekmektedir.

Örnek: Yurt dışında bulunan kurumun ticari kazancı 175, vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen tutar 25 ise birimdir. Buna göre, vergiye tabi kazanç 200 olacaktır. Bu kazancın yarısı vergiden istisna edilmişse ve ilgili ülkedeki vergi oranı da yüzde 15 ise hesaplanacak kurumlar vergisi tutarı $(200/2 \times 0,15=)$ 15 olacaktır. Bu verginin vergi öncesi kara oranı da $(15/175=)$ yüzde 8,57 olacaktır. Bu durumda, her ne kadar ülke mevzuatına göre uygulanan nominal vergi oranı yüzde 15 olsa da efektif vergi yükü % 8,57 olduğu için, iştirak edilen şirketin kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmesi için gerekli vergi yükü şartı gerçekleşmiş olacaktır.

KVK'nın 7. maddesinde sadece ilgili ülkede ödenen vergilerin dikkate alınacağı belirtilmektedir. Söz konusu kazanç için Türkiye'de herhangi bir vergi ödenmesi durumunda, bu verginin vergi yükü tespitinde dikkate alınmaması vergilendirme ilkeleri açısından problem yaratacaktır. Ancak, vergi mevzuatımız kapsamında yurt dışındaki iştirakin Türkiye'de ödediği vergilerin vergi yükünün hesaplanmasında dikkate alınması mümkün görünmemektedir. Kontrol edilen yabancı kurumun Türkiye'de ödediği verginin, Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsubuna ilişkin açıklamalara makalenin sonraki bölümlerinde yer verilmiştir.

5.3- Gayri Safi Hasılatı 100.000 TL Karşılığı Yabancı Parayı Geçmesi

KVK'nın 7. maddesi uyarınca kontrol edilen yabancı kurum kazancının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi olması için, yurt dışı iştirakin ilgili yıldaki gayrisafi hasılat tutarının 100.000,00 TL karşılığı yabancı paranın üzerinde olması gerekmektedir.

Bu kapsamda, yurt dışındaki iştiraklerin kontrol edilen yabancı kurum çerçevesinde değerlendirilebilmesi için minimum bir hasılat tutarı öngörülmüştür. Başka bir deyişle yabancı iştirakin ilgili yıldaki gayrisafi hasılat tutarının 100.000,00 TL karşılığı yabancı paranın üzerinde olması gerekmektedir.

Yurt dışındaki iştirakin yabancı para cinsinden olan hasılatının TL'ye çevrilmesinde, iştirakin ilgili hesap döneminin son gününde geçerli olan T.C. Merkez Bankası'nca açıklanan döviz alış kuru esas alınacaktır.

6- TAM MÜKELLEF KURUMLARIN KURUMLAR VERGİSİ MATRAHINA DAHİL EDİLECEK KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANCI

Yurt dışındaki kurumların KVK'nın 7. maddesi uyarınca kontrol edilen kurum olarak değerlendirilebilmesi için söz konusu kurumun sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sinin doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte tam mükellefiyete tabi gerçek kişi ve kurumlara ait olması gerekmektedir.

Tam mükellef kurumlar ile birlikte tam mükellef gerçek kişilerin de 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. Bununla birlikte; söz konusu gerçek kişilerin kontrol edilen yabancı kurum üzerinden elde edecekleri kazançlar, bu madde kapsamında değerlendirilmeyecek, sadece tam mükellef kurum tarafından elde edilen kazançlar bu madde kapsamında kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

KVK'nın 7. maddesinin üçüncü fıkrasında; kontrol oranı olarak, ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oranının dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre; 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.

Buna karşılık; yurt dışı iştirake ilişkin iştirak payının (sermaye, kar 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 hakkında bu madde hükümleri uygulanmayacaktır.

KVK'nın 7. maddesinin 4. fıkrası uyarınca, kontrol edilen yabancı kurum şartlarının gerçekleşmesi halinde yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kar, iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların, kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edilmektedir.

Anılan kanun maddesi kapsamında Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulacak kazanç, yurt dışı iştirakinin ilgili hesap dönemi sonu itibarıyla gelir tablosunda yer alan vergi öncesi kurum kazancıdır. Bu kapsamda, vergiye tabi olacak yabancı kurum kazancı, giderler düşüldükten sonraki ancak istisnalar düşülmeden önceki vergi öncesi kurum kazançları olacaktır.

Söz konusu maddenin 5. fıkrası hükmü uygulanmasında Türkiye'de vergilendirilmiş kazancın yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kar paylarının vergilenmemiş kısmı kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Bu kapsamda, KVK 33. maddesinin 2. fıkrası kapsamında kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesi hallerinde, yurt dışındaki iştirakin ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, kontrol edilen yabancı şirketin Türkiye'de

vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Böylece yurt dışı iştirakin kazancı üzerinden çifte vergilendirme yapılması önlenmiş olacaktır.

Tam mükellef kurumların yurt dışında kontrol ettikleri iştiraklerine ait kurum kazançlarının dağıtılın dağıtılmasın Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulması bir kısım tereddüt ve ihtilafları beraberinde getirecektir. Bu bağlamda, yurt dışındaki kurum kazançlarının dağıtılın dağıtılmasın Türkiye’de vergilendirilmesine ilişkin olarak uygulamada ortaya çıkması muhtemel ihtilaflar aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

6.1- Kontrol Edilen Kurum Kazançlarının Geçici Vergi Dönemlerinde Vergilendirilmesi

Tam mükellef kurumlar, hesap döneminin üçer aylık dönemleri itibariyle hesaplanan kurum kazançları üzerinden geçici vergi ödeyeceklerdir. Bu kapsamda, KVK’nın 7. maddesindeki şartları haiz tam mükellef kurumların takvim yılının üçer aylık dönemleri itibariyle kontrol ettikleri yabancı kurum kazançlarını geçici vergi matrahlarına dahil edip etmeyecekleri ihtilaflı konulardan bir tanesidir.

Kontrol edilen yabancı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren geçici vergi dönemi ile izleyen geçici vergi dönemleri itibariyle kontrol edilen kurum kazançlarının tam mükellef kurumun hissesine isabet eden kısmının geçici vergi matrahına dahil edilmesi gerekmektedir⁵. Örneğin; kontrol edilen yabancı kurumun hesap döneminin 30 Eylül tarihinde kapanması durumunda, söz konusu kuruma ait kazancın dağıtılın ya da dağıtılmasın Türkiye’de kontrol eden tam mükellef kurumun hissesine isabet eden kısmının III. (Ocak-Eylül) ve IV. (Ocak-Aralık) geçici vergi dönemlerine ait kurum kazançlarına dahil edilmesi gerekmektedir.

KVK’nın “Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu” başlıklı 33. maddesinin 2. fıkrası kapsamında kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesi hallerinde, yurt dışındaki iştirakin ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, kontrol edilen yabancı şirketin Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Bununla birlikte yurt dışındaki iştirak tarafından ödenen vergilerin, bu kazancın dahil olduğu geçici vergi matrahı üzerinden hesaplanan geçici vergiden mahsup edilip edilemeyeceği hususu kanaatimizce tartışmalıdır.

Anılan maddenin 5. fıkrası uyarınca geçici vergilendirme dönemi içinde yurt dışından elde edilen gelirlerin bulunması halinde, bu gelirler üzerinden elde edildiği ülkelerde kesinti veya diğer şekillerde ödenen vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilmektedir. Bu bağlamda, geçici vergi dönemleri itibariyle hesaplanan geçici vergiden, geçici vergi matrahına dahil bulunan kazançlar üzerinden yurt dışında bizzat ödenen vergiler mahsup edilebilecektir. Ancak, indirilecek tutar, yurt dışından elde edilen kazançlara KVK’nın 32. maddesinde belirtilen geçici vergi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamaz. Bir başka deyişle, yurt dışındaki iştirak tarafından ödenen vergilerin, dahil olduğu geçici vergiden mahsup edilmesi bazı özel şartlara bağlanmıştır.

Türkiye’de hesaplanan geçici vergiden, yurt dışındaki iştirak tarafından ödenen geçici gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin mahsup edilebilmesi özel ve kanaatimizce mahsubu imkansız kılacak şartlara bağlanmıştır. Bu kapsamda, yurt dışındaki iştirak tarafından ödenen vergilerin, bu kazancın

⁵ TEKİN Cem, KARTALOĞLU Emre, “Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum Ve Açıklamaları”, Denetim Turkey, 2. Baskı, İstanbul 2010, s.310

dahil olduğu geçici vergi matrahı üzerinden hesaplanan geçici vergiden mahsup edilmesinin mümkün olmadığı sonucuna ulaşılabacaktır.

6.2- Kontrol Edilen Kurum Kazançları Üzerinden Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu

KVK'nın 33. maddesinin 1. fıkrasında yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin, Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebileceği hüküm altına alınmaktadır. Bu bağlamda, söz konusu kazancın elde edildiği ülkede bizzat şirketin kendisi tarafından ödenen vergilerin Türkiye'de tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilmesine imkân sağlanmaktadır.

KVK'nın 33. maddesinin 2. fıkrasında ise Türkiye'de vergilendirilmiş kazancın yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kar paylarının vergilenmemiş kısmı kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Bu kapsamda, anılan kanun hükmü uyarınca kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesi hallerinde, yurt dışındaki iştirakin ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, kontrol edilen yabancı şirketin Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Böylece yurt dışı iştirakin kazancı üzerinden çifte vergilendirme yapılması önlenmiş olacaktır.

Ancak, kontrol edilen yabancı kurumun bulunduğu ülke dışındaki ülkelerde ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin, söz konusu kurumun Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Örneğin; (E) ülkesinde kurulu (CFC) Şirketinin kazancı Türkiye'de kontrol edilen yabancı kurum kazancı olarak vergilendirilmekte ve anılan şirketin gelirlerinin %60'ı pasif nitelikli gelirlerden oluşmaktadır. Söz konusu şirketin iştiraki durumundaki (D) ülkesinde bulunan (PSP) Şirketinden elde etmiş olduğu 100.000 ABD Doları kar payı üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılmış ve 85.000 ABD Doları (CFC) şirketine aktarılmıştır. (CFC) Şirketi bu kazanç üzerinden kendi ülkesinde %5 oranında kurumlar vergisi ödemiş bulunmaktadır.

Buna göre, (CFC) şirketinin Türkiye'de kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilecek kazancının 85.000 ABD Doları, bu kazanç üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecek yurt dışında ödenen verginin ise $(85.000 \times \%5 =)$ 4.250 ABD Doları olarak dikkate alınması gerekmektedir.

6.3- Türkiye'deki Kurum Tarafından Kurumlar Vergisi Beyannamesi Verilmeden Önce Kontrol Edilen İştirakin Kar Paylarını Dağıtması Durumunda Vergileme

KVK'nın 7. maddesinden kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının "dağıtılsın dağıtılmasın" Türkiye'de kurumlar vergisine tabi olacağı hüküm altına alınmıştır.

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 kazancından daha fazla kar payı dağıtılması halinde, aşan kısım kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

6.4- Kontrol Edilen Yabancı Kurum Müessesesinin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Karşısındaki Durumu

Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların gerek Türkiye’de gerekse Türkiye dışında elde etmiş oldukları kazançların tamamı kurumlar vergisine tabidir. Ancak, Türkiye ile bir kısım ülkeler arasında imzalanan Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları ile taraf ülkelerin mukimlerinin diğer ülkede ne şekilde vergilendirileceği belirlenmiş olup, söz konusu kazançların hem elde edildiği ülkede hem de kazancı elde edenin mukim olduğu ülkede vergilendirilmesi önlenmiş olmaktadır.

KVK’nın 7. maddesinin 5. fıkrası hükmü uygulanmasında Türkiye’de vergilendirilmiş kazancın yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kar paylarının vergilendirilmemiş kısmı kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Bu kapsamda, KVK 33. maddesinin 2. fıkrası uyarınca kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesi hallerinde, yurt dışındaki iştirakin ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, kontrol edilen yabancı iştirakin Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Böylece yurt dışı iştirakin kazancı üzerinden çifte vergilendirme yapılması önlenmiş olacaktır.

Bu bağlamda kontrol edilen yabancı kurum kazancı uygulaması açısından çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları normal şekilde uygulanacaktır.

Yürürlükte bulunan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, Türkiye’nin Kurumlar Vergisi Kanununun 7 inci maddesinde yer alan “Kontrol edilen yabancı kurum kazancı” hükümlerine göre kendi mukimlerini vergileme hakkını sınırlandırmamaktadır. Diğer bir anlatımla, diğer devlet mukimi bir kurum tarafından Türkiye’de mukim bir kuruma kar payı dağıtılsın ya da dağıtılmasın Kurumlar Vergisi Kanununun “Kontrol edilen yabancı kurum kazancı” hükümleri uygulanacaktır.

6.5- Kontrol Edilen Kurum Kazancı Uygulaması ve Yurtdışı İştirak Kazancı İstisnası Uygulaması

KVK’nın 5/1-b maddesine göre kurumların yurtdışı iştiraklerinden elde ettikleri iştirak kazançlarının kurumlar vergisinden istisna olması için;

- İştirak payının en az bir yıl süreyle elde tutulmuş olması,
- Yurtdışı iştirakin en az %10 una sahip olunması,
- İştirak edilen kurumdan elde edilen iştirak kazancının faaliyette bulunulan ülkede en az %15 oranında vergilendirilmiş olması,

• İştirak kazancının elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi, gerekmektedir.

Bu kapsamda KVK’nın 5/1-b maddesi ile 7. maddesinin kapsamı kimi zaman çıkışabilecektir. Bu iki hüküm birlikte değerlendirildiğinde, yurtdışı iştirak kazançları aşağıdaki esaslar çerçevesinde vergilendirilmiş olacaktır⁶.

- Yurtdışı iştirak kazancı %15 ve daha fazla vergi yükü taşıdığı takdirde, diğer şartların da sağlanmış olması halinde Türkiye’de vergiden istisna olacaktır.
- Yurtdışı iştirak kazancı %10 ve daha az vergi yükü taşıyorsa söz konusu iştirak kazancı dağıtılmamış olsa dahi kontrol edilen yabancı kurum kazancı olarak Türkiye’de vergilendirilecektir.

⁶ ÜREL Gürol, a.g.m , s.336

• Yurtdışı iştirak kazancı %10 ila %15 oranında vergi yükü taşıyorsa, KVK'nın 5/1-b ve KVK'nın 7. maddeleri kapsamı dışında olarak genel hükümlere göre Türkiye'de vergilendirilecektir.

6.6- Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarında Zarar Mahsubu

Kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının Türkiye'de vergilendirilmesinden önce varsa geçmiş yıl zararları mahsup edilebilecektir. Bu mahsuptan sonra dağıtılabilir kurum kazancı kalmıyorsa, Türkiye'de vergilendirilmesi gereken kazanç yok demektir⁷. Öte yandan, KVK'nın 7. maddesinde düzenlenen işlem bir nevi vergi güvenlik müessesesi olduğundan kontrol edilen yabancı kurumun zararlarının söz konusu kuruma iştirak eden tam mükellef kurumların kazançlarının tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

6.7- Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Müessesesinde Yürürlük

Kontrol edilen yabancı kurum kazancı uygulaması 01/01/2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olduğundan, bu kapsamdaki yabancı kurumların 01/01/2006 tarihinden önceki kazançları için kontrol edilen kurum kazancı uygulaması yapılamaz. Ayrıca bu kapsamdaki yabancı kurumların 01/01/2006 tarihinden önceki kazançlarını bu tarihten sonraki dönemlerde Türkiye'deki ortaklarına dağıttığı takdirde, bu kazançlar için de kontrol edilen kurum kazancı uygulaması yapılamaz. Bu durumda genel hükümler geçerli olacaktır.

7- SONUÇ

Kontrol edilen yabancı kurum kavramı vergi mevzuatımıza 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile girmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinde belirlenen şartların sağlanması halinde yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflere bu iştiraklerinden kâr payı dağıtılmasa bile vergi uygulamaları açısından kâr payı dağıtılmış olduğu kabul edilmekte ve bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulması sağlanmaktadır.

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 amaçlanmıştır.

KAYNAKÇA

- BUDAK Atilla, "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi", Yaklaşım Dergisi, Sayı:169, Ocak 2007
- KARADENİZ Salim, "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Mahiyeti ve Vergilendirilmesi", Vergi Dünyası, Sayı:344, Nisan 2010
- ÖZEL Salih, "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancının Vergilendirilmesi", Yaklaşım Dergisi, Haziran 2008, Sayı: 186
- TEKİN Cem, KARTALOĞLU Emre, "Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum Ve Açıklamaları", Denetim Turkey, 2. Baskı, İstanbul 2010
- ÜREL Gürol, "Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması Yorum ve Açıklamalar", Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2009

⁷ ÖZEL Salih, "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancının Vergilendirilmesi", Yaklaşım Dergisi, Haziran 2008, Sayı: 186, s.19