



Ayşe KIRDAY(*)



Elçin AKKAYA ELÇİK(**)



Kevser ŞAFK(***)

KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANCI

1 - GİRİŞ

Kontrol edilen yabancı kurum kazancı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile mevzuatımıza girmiştir. Bu **düzenlemenin nedeni**, bazı ülkelerin yabancı sermaye yatırımlarını kendi ekonomilerine kazandırmak amacıyla, diğer ülkelerin çıkarlarına ters düşen, haksız rekabete dayalı zararlı vergilendirme rejimlerine sahip olmalarıdır. Modern bir vergi sistemine sahip olmayan söz konusu vergilendirme rejimlerine karşı kendi vergileme hakkını korumak isteyen ülkeler, kontrol edilen yabancı kurum (**Controlled Foreign Company-CFC**) ile ilgili düzenlemeleri vergi sistemlerine dahil etmektedirler^[1].

5520 sayılı KVK'nın 7. maddesinin (1) numaralı fıkrasında; 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 kontrol edilen yabancı kurum sayılmakta ve bu iştiraklerin kazançları dağıtılsın, dağıtılmasın belli şartların sağlanması halinde Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.

Kanun'un gerekçesinde, aşağıdaki açıklamalara yer verilmektedir.

"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

(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

(***) Vergi Müfettiş Yardımcısı

kaçığına yol açan ve vergiden kaçınmada kullanılabilen, bu yerlerdeki iştiraklere ilişkin işlemlerin düzenlenmesi amacıyla kontrol edilen yabancı kurum uygulaması vergi mevzuatımız kapsamına alınmış bulunmaktadır. Bu madde 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 kâr dağıtımına bağlı olarak vergilendirilmektedir. Öte yandan avantajlı vergi uygulamaları olan ülkelerde, genellikle kâr dağıtımına zorunluluğu olmadığı ve bu durumun vergi planlaması ve vergi erteleme için elverişli ortam hazırladığı bilinmektedir. Kurumların Türkiye’de yerleşik kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları kurumlar vergisinden müstesna olmakla birlikte, yurt dışındaki kurumlardan elde edilen iştirak kazançları için bu olanak, belli koşulların sağlanması halinde uygulanmaktadır. Bu maddede ise, belli şartlar altında yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflerin yurt dışı iştirak kârları, fiilen dağıtılmasa bile vergi uygulamaları açısından dağıtılmış kabul edilerek, bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulması öngörülmektedir.”

Kanun gerekçesinden de anlaşılacağı üzere kontrol edilen yabancı kurum kazancının Türkiye’de vergilendirilmesinden amaç, düşük oranlı vergi yükü taşıyan ülkeleri seçerek yatırımlarını burada değerlendiren mükellefler ile yatırımlarını Türkiye’de değerlendiren mükellefler arasındaki haksız vergi rekabeti uygulamalarının Türkiye’de yol açtığı vergi kayıp ve kaçığının önlenebilmesidir.

Bu makalede 5520 sayılı KVK’nın 7. maddesi ile getirilen kontrol edilen yabancı kurum kazancı uygulaması incelenecektir.

2- KONTROL EDİLEN KURUM KAVRAMI

5520 sayılı KVK’nın 7. maddesinin (1) numaralı fıkrasında belirtildiği üzere; 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 kontrol edilen yabancı kurum sayılmakta ve bu iştiraklerin kazançları dağıtılsın, dağıtılmasın belli şartların sağlanması halinde Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus “en az %50 oranındaki sermaye, kar payı veya oy kullanma hakkı olması” şartının sağlanmasında tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı, ayrı ayrı ya da birlikte sahip olmasının bir önemi olmamasıdır. KVK 1 seri nolu Genel Tebliğ’de açıklandığı üzere maddede 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.

Örneğin, Türkiye’de tam mükellef bir kurum doğrudan yurtdışındaki bir iştirakin %50’den fazla payına sahip olabileceği gibi, yurtiçi veya yurtdışındaki başka iştirakleri vasıtasıyla dolaylı olarak da yurtdışındaki bir iştirakin %50’den fazla payına sahip olabilir. Bunun yanında tam mükellef iki veya daha fazla gerçek kişi veya kurumun birlikte yurtdışındaki bir iştirakin %50’den fazla payına sahip olmaları durumunda da söz konusu yurtdışı iştirak, kontrol edilen yabancı kurum olarak tanımlan-

maktadır. Bu durumda, tam mükellef gerçek kişi veya kurumların birbirleriyle ilişkili olma şartı aranmamaktadır. **Örneğin** aralarında hiçbir sermaye veya yönetim ilişkisi bulunmayan iki kurum birlikte yurtdışındaki bir iştirakin %50 payına sahip ise yurtdışındaki bu iştirak kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilecektir.^[2]

KVK 1 seri nolu Genel Tebliğ'den de bir örnek verecek olursak;

Örneğin, Türkiye'de tam mükellef olan (A) kurumu, (S) ülkesinde kurulu (B) kurumunun sermayesine %100 oranında iştirak etmektedir. (T) ülkesinde kurulu (C) kurumunun ise %50 hissesi (B) kurumuna aittir. Bu durumda, (A) kurumu, (C) kurumuna dolaylı olarak ($\%100 \times \%50 =$) %50 oranında iştirak ettiğinden (C) kurumu, diğer şartların da gerçekleşmesi halinde kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilecektir.

Yıl içinde kontrol oranının değişmesi durumunda hangi oranın dikkate alınacağına ilişkin olarak Kanun'un 7'nci maddesinin 3 üncü fıkrasında *"kontrol oranı olarak, ilgili hesap dönemi içinde her hangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınır"* hükmü yer almaktadır. Söz konusu maddenin gerekçesinde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

*"Eğer yıl içerisinde ortak olunan yurt dışı iştirakin hisseleri hesap döneminin son gününe gelmeden herhangi bir muvazaa olmaksızın elden çıkarılmış ise madde hükümleri uygulanmayacaktır. **Ancak kapanış günü itibarıyla halen kontrol unsuru devam ediyor ise o zaman Türkiye'de vergiye tabi tutulacak kazanç, hesap döneminin son gün itibarıyla hesaplanan kontrol oranı değil, ilgili hesap dönemi içinde sahip olunan en yüksek kontrol oranı esas alınarak hesaplanacaktır.**"*

Yukarıda ilgili kanun maddesi ve gerekçesinden anlaşılabacağı üzere, dönem sonunda kontrol oranının herhangi bir muvazaa olmaksızın %50'nin altına düşmesi durumunda KVK md.7 kapsamında bir vergilendirme söz konusu olmayacaktır.

5520 sayılı KVK'nın 7. maddesinin (4) numaralı fıkrasında; yurtdışındaki iştirak açısından belirtilen maddenin (1) numaralı fıkrasında yer alan şartların mevcut olması durumunda, yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu karın, yurtdışındaki iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumlarca hisseleri oranında kurumlar vergisi matrahına dahil edileceği hüküm altına alınmıştır. Anılan maddede tam mükellef gerçek kişilerin de kontrol oranının gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespitinde dikkate alınacağı belirtilmişti. Ancak maddede gerçek kişilerin yurtdışında kontrol ettikleri kurum kazançlarının Türkiye'de hisseleri oranında vergilendirileceği hüküm altına alınmamıştır. Buna göre tam mükellef gerçek kişilerce, yurtdışındaki iştirak tarafından kar dağıtımında bulunulmadığı sürece yurtdışında elde edilmiş ve Türkiye'de vergilendirilecek bir kazançtan bahsetmek mümkün olmayacaktır. Buna karşılık tam mükellef gerçek kişiler ile tam mükellef kurumların yurtdışındaki iştiraklerinin kontrol edilen kurum kapsamında olup olmadığının tespitinde gerçek kişilerin sahip oldukları; sermaye, kar payı veya oy hakkı oranı da dikkate alınacaktır^[3].

5520 sayılı KVK'nın 7. maddesi uyarınca tam mükellef gerçek kişi ve kurumların yurtdışındaki iştiraklerinin sermayesine, kar payına veya oy kullanma hakkına en az %50 oranında sahip olmaları söz konusu kurumların kontrol edilen kurum olarak değerlendirilmeleri için yeterli değildir. Buna ek olarak belirtilen maddenin (1) numaralı fıkrasında 3 ayrı bent halinde hüküm altına alınan şartların da bulunması gerekmektedir. Bu şartlar aşağıda başlıklar halinde ayrıntılı olarak incelenmiştir.

2.1- Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Elde Ettikleri Kazançların Türkiye’de Vergilendirilmesi İçin Gerekli Olan Şartlar**2.1.1- Yurt Dışı İştirakin İlgili Yıldaki Toplam Gayrisafi Hasılatının %25 veya Fazlasının Pasif Nitelikli Gelirlerden Oluşması**

5520 sayılı KVK’nın 7. maddesi (1) numaralı fıkrasının (a) bendi uyarınca yurtdışındaki 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 oluşması gerekmektedir.

Örneğin; yurt dışı iştirakin toplam 100 birim olan gayrisafi hasılatının bileşimi aşağıdaki gibi olsun;

- Faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle elde edilen ticari kazanç30 birim
- Kar payı.....10 birim
- Faiz50 birim
- Menkul kıymet alım satım kazancı 10 birim

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

Kontrol edilen yabancı kurumun pasif nitelikli gayrisafi hasılatının niteliğinin belirlenmesinde, söz konusu şirketin iştiraklerinden elde edeceği kar paylarının pasif nitelikli gelir vasfı değişmeyeceğinden, kontrol edilen yabancı kurumun iştiraklerinin aktif ticari faaliyetle uğraşmasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

2.1.2- Yurt Dışı İştirakin Taşınması Gereken Vergi Yükü

5520 sayılı KVK’nın 7. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) bendinde yurt dışındaki iştirakin kontrol edilen kurum olarak değerlendirilebilmesi için, ticari bilanço karı üzerinden %10’dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

KVK 5. maddenin 1. fıkrasının (b) bendine göre 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 edilecektir. Ayrıca, **ilgili ülkede** kazançlar üzerinden kesinti suretiyle bir vergi ödenmiş olması halinde, toplam vergi yükünün hesabında ödenen bu verginin de dikkate alınması gerekmektedir.

Madde gerekçesinde de aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

“Maddede ayrıca vergi yükünün nasıl belirleneceği açıklığa kavuşturulmuştur.

*Buna göre, **kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülkede** ilgili dönemde tahakkuk eden toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.”*

Kanun lafzından ve ilgili madde gerekçesinden anlaşılabacağı üzere, vergi yükü hesaplanırken iştirak edilen yabancı kurumun bulunduğu ülkedeki tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi benzeri

vergilerin dikkate alınması gerekmektedir. Söz konusu kurumun başka ülkelerde ödediği vergilerin bu hesaplamaya dahil edilmemesi gerekmektedir.

Örneğin, kurumun ticari kazancı 90, vergiye tabi kazancın tespitinde 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 olduğu için, 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^[4].

2.1.3- Yurt Dışı İştirakin Asgari Gayrisafi Hasılat Tutarı

5520 sayılı KVK’nın 7. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendinde, yurtdışındaki iştiraklerin “kontrol edilen yabancı kurum” çerçevesinde değerlendirilebilmesi için yurtdışındaki iştiraklerin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi gerekmektedir. Bu hasılatın altında kalan iştirakler diğer şartların hepsini sağlasa dahi kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmeyecektir. Bu şartın gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespitinde, yurt dışındaki iştirakin hasılatının TL’ye çevrilmesinde, ilgili iştirakin hesap döneminin son gününde geçerli olan T.C. Merkez Bankası’nca açıklanan döviz alış kuru esas alınacaktır.

2.2- Tam Mükellef Kurumların Kurumlar Vergisi Matrahında Dahil Edilecek Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7. maddesinde belirtilen şartları taşıyan kontrol edilen yabancı kurumların Türkiye’de vergiye tabi tutulacak kazancı, zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten istisnalar düşülmeden önceki, vergi öncesi kurum kazançları olacaktır. Kontrol edilen yabancı kurumun geçmiş yıl zararları nedeniyle dağıtılabılır kârının olmaması durumunda Türkiye’de vergilendirilecek bir kazançtan söz edilemeyecektir.

Kontrol edilen yabancı kurumdan elde edilmiş sayılan kazancın hesaplanmasında, kontrol eden kurumların ilgili hesap döneminin kapandığı tarihte kontrol edilen yabancı kurumlarda sahip oldukları iştirak oranı (sermaye, kâr payı veya oy kullanma hakkı oranı) dikkate alınacaktır. Kontrol edilen yabancı kurumun kârının sermayeye eklenmesi durumunda da söz konusu kazanç 7. madde hükümleri çerçevesinde vergilendirilecektir.

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, 7. madde kapsamında değerlendirilmeyecek, sadece tam mükellef kurum tarafından elde edilen kazançlar bu madde kapsamında kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Gerçek kişilerin kazançları 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 75 ve ilgili diğer maddeleri uyarınca vergilendirilecektir.^[5]

Kontrol edilen yabancı kurumun bulunduğu ülkede on iki ayı aşan bir hesap döneminin bulunması halinde, kazancın elde edilme tarihinin belirlenmesinde yurt dışındaki şirketin hesap dönemi takvim

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

Örnek:

Yurt dışındaki (CFC) Şirketinin 20/5/2012 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

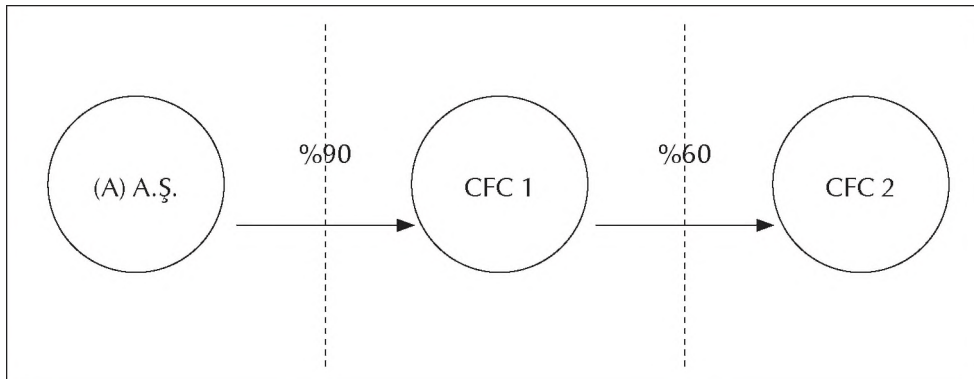
Anılan şirket, bulunduğu ülkede 1 Temmuz - 30 Haziran hesap dönemini kullanmaktadır. Şirketin hesap dönemi sonu itibarıyla kurum kazancı 200.000 ABD Doları olup bu kazanç üzerinden bulunduğu ülkede ödemış olduğu kurumlar vergisi ise 10.000 ABD Dolarıdır. Şirketin gayrisafi hasılatının tamamı pasif nitelikli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

30 Haziran 2012 tarihi itibarıyla tam mükellef kurum (B)'nin aktifinde 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 20/5/2012 itibarıyla %65 olduğundan (CFC) Şirketinin 1/7/2011-30/6/2012 hesap dönemi için kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

(CFC) Şirketinin tabi olduğu hesap döneminin kapandığı 30/6/2012 tarihi itibarıyla tam mükellef kurum (B)'nin aktifinde, anılan şirketin %5 hissesi bulunduğundan, bu tarih itibarıyla şirketin kazancının %5'i dağıtılsın veya dağıtılmasın tam mükellef kurum (B) tarafından elde edilmiş sayılacaktır.

Bu oran dahilinde hesaplanan ($200.000 \times \%5 =$) 10.000 ABD Doları, tam mükellef kurum (B) tarafından 30/6/2012 tarihi itibarıyla elde edilmiş kâr payı sayılacak ve ikinci geçici vergilendirme döneminin vergi matrahına dahil edilecektir. Söz konusu kazanca isabet eden [yurt dışı iştirakin faaliyette bulunduğu ülkede ödenmiş olan ($10.000 \times \%5 =$) 500 ABD Doları] vergi, Kurumlar Vergisi Kanununun 33 üncü maddesinde yer alan hükümler çerçevesinde Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

Örnek:

Tam mükellef kurumların dolaylı iştirak ettiği kontrol edilen yabancı kurum kazançları da doğrudan iştirak ettiği yabancı kurum kazançları gibi tespit edilecek olup, örneğe göre, (A) A.Ş.'nin iştirak ettiği her iki şirket de diğer şartların gerçekleşmesi durumunda kontrol edilen yabancı kurum sayılacak ve her iki şirketin kazancı da Türkiye'de vergiye tabi tutulacaktır. Her iki şirketin kazancının da Türkiye'de vergiye tabi tutulmasından sonra, şirketler arasında kâr dağıtımı olması durumunda (Örneğin CFC 2'nin CFC 1'e kâr dağıtması durumunda); daha önce vergilenen CFC 2 kârının CFC 1 kârı olarak tekrar Türkiye'de vergiye tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.

2.3- İştirakin Yurt Dışında Ödediği Vergilerin Mahsubu

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 33. maddesinin ikinci fıkrasına göre;

“Kanunun 7. maddesinin uygulandığı hallerde, yurt dışındaki iştirakin ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, kontrol edilen yabancı şirketin Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.”

33. maddenin gerekçesinde, kontrol edilen yabancı kurumun Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edeceği verginin, **bulunduğu ülkede ödediği vergiler ile sınırlı olduğu**, başka ülkelerde ödenen vergilerin bu kapsamda değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir.

1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde, **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 edilmesinin mümkün bulunmadığı belirtilmektedir.

Örneğin; (A) ülkesinde kurulu (STF) Şirketinin kazancı Türkiye’de kontrol edilen yabancı kurum kazancı olarak vergilendirilmekte ve anılan şirketin kâr payı gelirleri dışında herhangi bir geliri bulunmamaktadır. Söz konusu (STF) Şirketinin iştiraki durumundaki (C) ülkesinde bulunan (D) Şirketinden elde etmiş olduğu 100.000 ABD Doları kâr payı üzerinden %10 oranında vergi kesintisi yapılmış ve 90.000 ABD Doları (STF) Şirketine aktarılmıştır. (STF) Şirketi bu kazanç üzerinden (A) ülkesinde %5 oranında kurumlar vergisi ödemiş bulunmaktadır.

Buna göre, (STF) Şirketinin Türkiye’de kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilecek kazancının 90.000 ABD Doları, bu kazanç üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecek yurt dışında ödenen verginin ise 4.500 ABD Doları olarak dikkate alınması gerekmektedir.

2.4- İştirakin Kâr Paylarını Dağıtması Durumunda Vergileme

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 7. maddesinin 5. fıkrasına göre, 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.

3- SONUÇ

Kontrol edilen yabancı kurum kavramı vergi mevzuatımıza 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

ile girmiştir. Kurumlar Vergisi Kanununun 7. maddesinde belirtilen şartların oluşması durumunda tam mükellef gerçek kişi ve kurumların yurt dışı 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.

Kontrol edilen yabancı kurum kazancının Türkiye’de vergilendirilmesinden amaç, düşük oranlı vergi yükü taşıyan ülkeleri seçerek yatırımlarını burada değerlendiren mükellefler ile yatırımlarını Türkiye’de değerlendiren mükellefler arasındaki haksız vergi rekabeti uygulamalarının Türkiye’de yol açtığı vergi kayıp ve kaçığının önlenbilmesidir

Kontrol Edilen Yabancı Kurum uygulaması, yurtdışı iştirak faaliyetinin en ince ayrıntısına kadar kavranabilmesini gerektirmektedir. Bunun sağlanabilmesi için düzenli, güvenilir bir belge akışının olması ve ilgili ülkeyle bilgi değişimi anlaşmasının bulunması sistemin işlemesi açısından büyük önem taşımaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan Kontrol Edilen Yabancı Kurum uygulamasında bilgi ve belge akışında güçlük yaşanması bu uygulamanın kendisinden beklenen yararı sağlamasına engel teşkil edebilir.

KAYNAKÇA

^[1].Deloitte, “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Getirdikleri”, http://www.deloitte.com/assets/Dcom.Turkey/Local%20Assets/Documents/trtr_tax_KVK_300107.pdf, 05.03.2013

^[2] Kürşat ATAÇ, (Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Elde Ettiği Kar Paylarının Kaynağının Türkiye’de Olması Durumunda Vergilendirme, Vergi Dünyası, Sayı 357, Mayıs 2011)

^[3] Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu (Yorum Ve Açıklamaları) ,Vergi Sorunları, Sayı: 215, Ağustos 2006, s.117.

^[4] Cem TEKİN-Emre KARTALOĞLU , “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve Getirdikleri” , Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını , Yayın No:44,Temmuz 2006 ,Ankara ,s.104.

^[5] Kürşat ATAÇ, (Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Elde Ettiği Kar Paylarının Kaynağının Türkiye’de Olması Durumunda Vergilendirme, Vergi Dünyası, Sayı 357, Mayıs 2011)

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

1 Seri No.lu KVK Genel Tebliği