



ÜÇÜNCÜ OTURUM
KVK, eşiklere içsel bakış

OTURUM BAŞKANI
Prof. Dr. Doğan Şenyüz
(Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi)

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA KONTROL EDİLEN YABANCI KURUMLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

Ar. Gör. Gülşen Gedik*

Giriş

Günümüzde bazı ülkeler, toplam vergi matrahının genişletilmesi yoluyla vergi gelirlerini arttırmaya ya da vergi sistemlerinde esaslı bir değişikliğe gitmeksizin, yurt dışındaki fonları ülkelere çekmek üzere “zararlı vergi rekabeti” olarak adlandırılan girişimlerde bulunmakta¹ ve vergi erteleme olanağı getiren politika ve uygulamalara başvurabilmektedirler². Bu durumun, diğer ülkelerin mali yapısını ve vergilendirme imkanını olumsuz etkilememesi için de çeşitli vergi güvenlik önlemleri alınmaktadır.

Gelir türlerinin safi tutarları üzerinden vergilendirilmesini garanti altına alan ve vergi güvenlik müesseselerinden³ bir tanesi de “kontrol edilen yabancı kurum kazançları” (KEYK) düzenlemesidir. KEYK, yurt içindeki gerçek kişi ya da kurumların yurt dışında kontrollerinde bulundukları işletmelerin karının, dağıtılmamış olsa da ortakların mukim olduğu ülkede, sanki ortaklara dağıtılmış gibi vergilendirilmesi olarak tanımlanmaktadır⁴.

Gelişmiş ülkelerin tümünün mevzuatında yer alan bu önemli vergi güvenlik önlemi ülkemizde de 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

* Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı.

¹ Balcı A. Bayazıt, *Yeni Bir Vergi Müessesesi Olarak Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar Düzenlemesi*, Yaklaşım, Yıl: 15, Sayı: 178, Ekim 2007, s.140.

² Duman Aysel, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Vergi Güvenlik Müesseseleri, Sirküler Rapor, Sayı: 2008-7, Temmuz 2008, TÜRMOB Yayınları- 340, Ankara, s. 154.

³ Sarı Hamit, *Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Dağıtım Müesseselerinin Muvazaa ve Kanuna Karşı Hile Bağlamında Değerlendirilmesi*, Vergi Dünyası, Sayı: 293, Ocak 2006, s.125.

⁴ Erdem Tahir, *Türkiye’de Kontrol Edilen Yabancı Kurum (KEYK) Rejimi*, Mali Pusula, Yıl:3, Sayı:27, Mart 2007, s.136.

(KVK)⁵'nin 7.maddesi ile uygulamaya konulmuş⁶ olup, belli şartlar altında yurtdışı kurumlara yatırım yapan mükelleflere bu kurumlardan, fiilen kar payı dağıtılmasa bile vergi uygulamaları açısından kar payı dağıtılmış olduğu kabul edilerek, bu suretle bu sözkonusu yabancı kurum kazançlarının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulması sağlanmıştır⁷.

Bu tebliğde, Türk vergi hukukunda 5520 Sayılı KVK ile ilk kez yürürlüğe giren KEYK düzenlemelerinin yasal temeli tespit ederek, yasada belirtilen “kontrol edilen yabancı kurum” kavramının içeriğini belirleyeceğiz. Daha sonra sözkonusu kurumların “kontrol edilebilirlik” şartları ve ardından “kontrol edilen yabancı kurumun” kazançlarının, hangi hükümler çerçevesinde, Türkiye'de vergiye tabi tutulacağını açıklayacağız.

1. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Düzenlemelerinin Yasal Dayanağı

Her devlet, ülkesi üzerindeki egemenliğinden kaynaklanan vergilendirme yetkisinin kapsamını özgürce belirlemekte ve bu yetkisini kendi egemenlik alanı içinde bağımsız bir şekilde kullanabilmektedir⁸. Bununla beraber bir devletin vergi kanunları ancak o devletin egemenlik alanı içinde geçerlidir⁹ ve vergilendirme yetkisini kullanan devletler, gelir vergisi sistemlerini kaynak¹⁰, ikametgah¹¹ veya uyrukluk¹² ilkelerinden herhangi birine dayalı olarak kurabilmektedirler¹³.

⁵ RG: 21.06.2006, 26205.

⁶ Özmen Mehmet Akif, Gelir ve Kurumlar Vergisi Mevzuatında Vergi Güvenlik Müesseseleri, Yaklaşım Yayıncılık, Ocak 2008, Ankara, s. 37.

⁷ Özmen, s. 37.

⁸ Soydan Billur Yaltı, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Beta Yayınevi, 1.Baskı, Temmuz 1995, s.1.

⁹ Çağan Nami, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982, s. 212.

¹⁰ “Vergilendirmeye temel olan husus, gelirin doğduğu veya malların bulunduğu yerdir. Kaynak ilkesi, bir devletin vergi yasalarının, ülkesinde bulunan yerli ya da yabancı herkese ve bütün hukuksal işlemlere uygulanması anlamına gelir ve kaynağını “kişisel olmayan anlamda ülkesel egemenlik” ten alır”, Soydan Yaltı, s. 17.

¹¹ “Bir devletin “ülkesel egemenliği” altında ikamet eden kişilerin dünya çapındaki gelirlerini vergilendirmesidir. Vergilendirmeye temel olan hususun ikametgahın bulunduğu yer olması, ülkeselliğin genişleyerek kişisellik kazanması anlamına gelir. Devletin ülkesel egemenliği altındaki kişilerin dünya çapındaki gelirlerini vergilendirerek, yükümlünün mali gücünü bütünüyle yakalaması halinde, ülkesel

İlke olarak Türk vergi yasaları da Türkiye Cumhuriyeti'nin egemenlik alanı içinde uygulanır. Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayandığından ve onun mali alandaki görünümünü oluşturduğundan “vergi yasalarının yerelliği” ilkesi bu olgunun doğal sonucudur ve vergilendirmede “kaynak ilkesinin” uygulanmasına yol açar¹⁴. Ancak devletlerin çeşitli ekonomik, siyasal ve ticari ilişkileri sonucu uluslar arası alanda sık sık karşı karşıya gelmeleri, vergilendirme yetkilerinin çakışmasına neden olur¹⁵. Bunun sonucu olarak devletler, uluslar arası alanda çifte vergilendirmeyi önlemek için ya tek yanlı olarak vergi kanunlarına koydukları hükümlerle vergilendirme yetkisini sınırlandırır; ya da diğer devletlerle çifte vergilendirmeyi önlemek için anlaşma yaparlar.

Bir devletin KEYK düzenlemeleri ihdas ederek vergilendirme yetkisini kullanması, vergisel egemenliği dahilinde kalan bir yasama faaliyetidir. Çünkü KEYK kazançlarının vergilendirilmesinde kullanılan yöntem, kurumun ortaklarının vergilendirilmesidir¹⁶. Vergi mevzuatı çerçevesinde devlet kişisel anlamda ülkesel egemenliğine dayalı olarak ikametgahı kendi ülkesinde bulunan yabancı kurum ortaklarını, bunların dünya çapındaki gelirlerini vergilendirmektedir. Burada ikametgah esasına dayalı bir vergilendirme yapılmaktadır. Vergi mükellefi olan yabancı kurumun tüzel kişiliği değil, bu kuruma ortak olan kişi ve/veya kurumlardır. Yabancı kuruma ortak olan kişi ve kurumun ülke ile olan mülki bağlantısı vergilendirmenin temelini oluşturmaktadır¹⁷.

5520 Sayılı KVK'nun yürürlüğe girmesi ile Türk vergi mevzuatında KEYK rejimi uygulamaya konulmuş ve 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi

sınırlarını aşması ve sınır ötesindeki vergi konularına uzanması söz konusudur. Vergilendirme yetkisine konu olan gelir veya servetin sahibinin ikametgâhının o devlet ülkesinde bulunması vergilendirmeyi meşrulaştırmaktadır”, Soydan Yaltı, s. 19.

¹² “Vergilendirme yetkisini kullanan devletin “kişisel egemenliği” altındaki vatandaşlarının dünya çapındaki gelir ve servetlerini vergilendirmesidir. Uyrıkluk, bir devlet ile uyruğu arasındaki siyasi bağı ifade eder”, Soydan Yaltı, s.20.

¹³ Soydan Yaltı, s. 23.

¹⁴ Kaneti Selim, Vergi Hukuku, İstanbul Üniversitesi Yayın: 3434, Hukuk Fakültesi Yayın: 698, İstanbul 1986/1987, s.36.

¹⁵ Çağan, s.9.

¹⁶ Sağlam Meltem, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2011, s. 101.

¹⁷ Sağlam, s. 102.

Genel Tebliği¹⁸ ile KEYK uygulaması ile ilgili ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

KVK'nun “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı” başlıklı, 7.maddesine göre;

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

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

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

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

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

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

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

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

¹⁸ RG: 03.04.2007, 26482.

Söz konusu madde hükmünü incelediğimizde, yurtdışında bulunan bir kurumun, “kontrol edilen yabancı kurum” olarak nitelendirilmesi için, hem söz konusu “yurtdışı iştirakin ortakları açısından” hem de “yurtdışı iştirakin kazançları” açısından belli şartları taşıması gerektiği görülmektedir. Buna göre, yurtdışı iştirakin ortakları açısından şartlar:

- Tam mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından,
- Doğrudan veya dolaylı olarak,
- Ayrı ayrı veya birlikte,
- Sermaye, kar payı veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olunmasıdır.

Yurtdışı iştirakin kazançları açısından şartlar ise şunlardır:

- İştirakin toplam gayrisafi hasılatının % 25 veya fazlası, pasif nitelikli gelirlerden oluşması,
- Yurt dışındaki kurumun, bulunduğu ülkedeki vergi yükü, ticarî bilânço kârı üzerinden % 10'dan az oranda olması,
- Kurumun ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının, 100.000 YTL karşılığı yabancı paradan fazla olması gerekmektedir.

Kanunda belirtilmiş olan söz konusu şartları incelemeye başlamadan önce, yasa maddesinin başlığı olan “kontrol edilen yabancı kurum” kavramını belirtmemiz gerekmektedir.

2. Kontrol Edilen Yabancı Kurum / Yurtdışı İştirak

KVK 7. maddesinde yer alan düzenleme, esasında bize, kontrol edilen yabancı kurum tanımını vermez, sadece hangi kurum kazançlarının, hangi şartlarda Türkiye'deki ortaklarının gelir ve kurumlar vergisi yükümlüsü olacağına dair bir düzenleme içerir. Kontrol edilen yabancı kurum, farklı bir devletin vergi mükellefine ait ya da bunlar tarafından kontrol edilen kurumları¹⁹, kontrol edilen yabancı kurum kazancı ise, söz konusu kurum

¹⁹ Erkuş Hakan, Ateş Leyla, *Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar ve 5520 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemelerin İrdelenmesi*, Vergi Dünyası, Sayı: 310, Haziran 2007, s. 114.

karının, dağıtılmamış olsa da ortakların mukim olduğu ülkede, sanki ortaklara dağıtılmış gibi vergilendirilmesini²⁰ ifade etmektedir.

Yasal düzenlemelerde sadece bir kurumun KEYK olarak kabul edilebilmesi için “kontrol” şartının nasıl anlaşılması gerektiğine dair unsurları belirttiğini ancak bu unsurlara dair hiçbir tanıma yer verilmediğini görürüz. KVK 1 Seri No’lu Genel Tebliğ’in “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı” başlıklı 7.maddesinde²¹ de herhangi bir tanıma yer verilmemiştir. O halde biz, söz konusu kavramların içeriğini ait oldukları hukuk alanı çerçevesinde belirleyebiliriz.

KVK ve Tebliğ’in 7.madde başlıkları, “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı” olmasına rağmen, madde metinlerinin içeriğinde unsurları belirtilerek kullanılan kavram, “kontrol edilen yabancı kurum” değil, “kontrol edilen yurtdışı iştiraktır” ve aslında bu iki kavram birbirinden farklıdır.

KVK 7.maddesinde KEYK rejimiyle ilgili olarak yurtdışı faaliyette bulunan düzenlemeye konu işletme için “iştirak” ifadesi kullanılmıştır. İştirak, katılma, ortak olma veya ortaklık anlamına gelmektedir²². Ancak genel olarak ulusal düzenlemelerde, uluslar arası kurumlarca yapılan tanımlarda bir işletmenin %10’una kadar pay sahibi olunması halinde yatırım “portföy yatırımı”, %10-%50 arasında pay sahibi olunması halinde “iştirak”, %50’nin üzerinde pay sahibi olunması halinde ise “bağlı işletme” olarak tanımlanmaktadır²³.

²⁰ Öz N. Semih, Kurumlar Vergisi Kanunu’na Göre Türkiye’de Kontrol Edilen Yabancı Kurum Uygulaması, TÜRMOB Yayınları-299, Ankara 2006, Sirküler Rapor Serisi, Seri No:2006/10, s. 7.

²¹ Tebliğ 7: “*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. 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*”.

²² Hukuk Sözlüğü, Ejder Yılmaz, Yetkin Yayınları, 4.Baskı, s. 444.

²³ Öz, s. 37.

Yeni 6102 Sayılı TTK²⁴ 195.maddesinde²⁵ de herhangi bir oran belirtilmemekle birlikte doğrudan veya dolaylı olarak hakimiyet altında tutabilen, yani kontrol edebilen şirketler için “bağlı şirket” ifadesi kullanılmıştır.

Bu durumda, Yasa’da KEYK rejimi için “ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kar payının ve oy kullanma hakkının en az %50’sine sahip olunması” koşulu getirildiği için esasında “iştirak” ifadesi doğru kullanılmamıştır²⁶. Gerek SPK Mevzuatı ve gerek TTK hükümlerinde geçen “iştirak, bağlı işletme, bağlı şirket” kavramları, KVK’da kullanılan “kurum” kavramı ile paralel bir anlam taşımamaktadır. Burada yasa maddesinin içeriğinde de “yabancı kurum” ifadesinin kullanılması, daha doğru bir yaklaşım olacaktır. Ancak biz bu çalışmada, yasal metinlerde kullanılan “iştirak” kelimesini kullanacağız²⁷.

²⁴ RG: 14.02.2011, 27846.

²⁵ TTK 195: “(1) a) Bir ticaret şirketi, diğer bir ticaret şirketinin, doğrudan veya dolaylı olarak;

1. Oy haklarının çoğunluğuna sahipse veya

2. Şirket sözleşmesi uyarınca, yönetim organında karar alabilecek çoğunluğu oluşturan sayıda üyenin seçimini sağlayabilmek hakkını haizse veya

3. Kendi oy hakları yanında, bir sözleşmeye dayanarak, tek başına veya diğer pay sahipleri ya da ortaklarla birlikte, oy haklarının çoğunluğunu oluşturuyorsa,

b) Bir ticaret şirketi, diğer bir ticaret şirketini, bir sözleşme gereğince veya başka bir yolla hâkimiyeti altında tutabiliyorsa, birinci şirket hâkim, diğeri bağlı şirkettir. Bu şirketlerden en az birinin merkezi Türkiye’de ise, bu Kanundaki şirketler topluluğuna ilişkin hükümler uygulanır.

(2) Birinci fıkrada öngörülen hâller dışında, bir ticaret şirketinin başka bir ticaret şirketinin paylarının çoğunluğuna veya onu yönetebilecek kararları alabilecek miktarda paylarına sahip bulunması, birinci şirketin hâkimiyetinin varlığına karinedir.

(3) Bir hâkim şirketin, bir veya birkaç bağlı şirket aracılığıyla bir diğer şirkete hâkim olması, dolaylı hâkimiyettir.

(4) Hâkim şirkete doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunan şirketler, onunla birlikte şirketler topluluğunu oluşturur. Hâkim şirketler ana, bağlı şirketler yavru şirket konumundadır”.

²⁶ Öz, s. 37, dipnot 50. Yazar, burada “bağlı işletme” kavramının kullanılması gerektiği görüşünü ifade etmektedir.

²⁷ Konu ile ilgili bir başka yaklaşım ise şöyledir: “Aslında, yasa başlığında “kurum” kelimesine karşılık madde metninde “iştirak” kelimesinin yer almasını, deyimsel değil amaçsal yorumlamak gerekir. Yani, kurumun tanımı sadece KVK kapsamındaki kurumlar ile sınırlı anlaşılmalıdır ve yurtdışında sadece kanunun dolandırılması amacını taşıyan vergiden kaçınma amacıyla kullanılan tüzel kişiliği olsun olmasın tüm iştirakleri kapsamaması gerekir”, Sağlam, s. 178.

2.1. Yurtdışı İştirakin Ortakları Açısından Şartlar

2.1.1. Mükellefiyet Şartı: Tam Mükellefiyet

KVK 7.maddesi, “...tam mükellef gerçek kişi ve kurumların...yurtdışı iştiraklerinin kurum kazançları...” hükmüne yer vermiş olup, KEYK uygulaması sadece yurtdışı iştiraki kontrol eden tam mükellef kurumlar için değil, gerçek kişi tam mükellefler açısından da uygulanacaktır. Tam mükellefiyet kavramı Gelir Vergisi Kanunu’nda (GVK)²⁸ tanımlanmış, ayrıca GVK ve KVK’da, tam mükellefiyete tabi olmanın şartları belirtilmiştir. GVK 3.maddesindeki²⁹ düzenleme çerçevesinde, tam mükellef gerçek kişiler, gerek yurt içinde gerekse yurtdışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergi ödemekle mükelleftirler³⁰. Tam mükellefiyete tabi kurumların vergilendirilmesinde ise esas, tam mükellef kurumun bir hesap dönemi içinde yapmış bulunduğu faaliyetlerden sağladığı kurum kazançları ile yurt içi ve yurt dışında bulunan iştiraklerinden elde ettikleri kar paylarının birleştirilmek suretiyle vergilendirilmesidir³¹. Kurumlara ilişkin olarak tam mükellefiyet şartı ise, KVK 3.maddesinde³², kanuni merkez³³ veya iş merkezinin³⁴ Türkiye’de bulunması şartına bağlanmıştır.

²⁸ RG: 06.01.1961, 10700.

²⁹ GVK 3: “Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler:

1. Türkiye’de yerleşmiş olanlar;

2. 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 (Bu gibilerden, buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisi’ne veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler).

³⁰ Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami, Vergi Hukuku, Ankara 2009, 17.Bası, Turhan Kitabevi, s. 253; “Bir gerçek kişinin Türkiye’deki kazançlarının vergilendirilebilmesi için Türkiye’de yerleşmiş olması (GVK 4) ya da resmi daire ve müesseselere ya da merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup da adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı ülkelerde oturan Türk vatandaşları olması gerekmektedir”.

³¹ Uysal Ali, Eroğlu Nurettin, Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu, 2.Baskı, Ankara 2008, s. 310.

³² KVK 3: “Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler”

2.1.2. Kontrol Şartı

Bir başka kuruma iştirak eden her kurum, ilgili iştirak üzerinde belirli bir söz hakkına sahip olur. Ancak bu “söz sahibi olma derecesi”, her zaman kontrol etme düzeyinde olmayabilir. Kazancı Türkiye’de vergilendirilecek yabancı iştirakin kazancının Türkiye’de vergiye tabi tutulması için Türkiye’deki tam mükellef kurum ile arasında belirli ölçüler içinde bağıllığın varlığı yani “kontrol edilmesi” halinde KEYK niteliğinde sayılacak, aksi takdirde sayılmayacaktır³⁵.

2.1.2.1. Kontrol Ölçüleri

KVK 7.maddesinde, bir kurumun kontrol etme ölçüleri olarak “sermaye, kar payı ve oy kullanma hakkı” sayılmıştır. O halde biz öncelikle, kanunda kontrol ölçütleri olarak sayılan sermaye, kar payı ve oy kullanma hakkının içeriklerini tespit etmeliyiz.

Sermaye³⁶, ortakların emrine vermekle yükümlü olduğu mallar olup, bilançonun pasifindeki itibari rakamın karşısındaki aktiflerdir³⁷. Kelime anlamı itibariyle, anapara anlamına gelen sermaye³⁸, hukuk dilinde, ortağın aktifleri veya malvarlığı anlamına gelmektedir³⁹.

Kar payı⁴⁰, pay üzerindeki mülkiyetin getirdiği en önemli hak olup⁴¹, genel anlamıyla şirket karından ortaklara ve diğer kişilere ödenecek kısımdır⁴². Pay sahipleri ile kara katılan diğer kimselere dağıtılmasına karar

³³ KVK 3/5 hükmüne göre kanuni merkez; “Vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkez” olarak tanımlanmıştır.

³⁴ KVK 3/6 hükmüne göre iş merkezi; “İş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkez” olarak tanımlanmıştır.

³⁵ Özmen, s. 45.

³⁶ 6762 Sayılı TTK 139,140 ; 6102 Sayılı TTK 127, 128.maddelerinde düzenlenmiştir.

³⁷ Poroy Reha, Tekinalp Ünal, Çamoğlu Ersin, Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku, Yedinci Baskı, İstanbul 1997, s. 29.

³⁸ Hukuk Sözlüğü, s. 798.

³⁹ Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, s. 24.

⁴⁰ 6762 Sayılı TTK 455 ; 6102 Sayılı TTK 507-509.maddeleri arasında düzenlenmiştir.

⁴¹ Tekil Fahiman, Anonim Şirketler Hukuku, Alkım Kitabevi, İkinci Baskı, İstanbul 1998, s. 382.

⁴² Ateşaoğlu Erdem, Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi, Legal Yayınevi, İstanbul 2006, s. 72.

verilen kardan, bunların her birine düşen kar payında pay sahibinin gerçek kişi veya tüzel kişi olmasının bir önemi yoktur⁴³.

Oy kullanma hakkı, Anonim ortaklıkta esas sermaye, pay sahiplerinin şahıslarından bağımsız ortaklık mevki oluşturulan ve nama ve hamiline yazılı pay senetlerine bağlanabilen paylara bölünmüştür. Oy hakkı, kural olarak kuruluşa veya sermaye artırımına iştirak eden kimselerin, kuruluşa veya sermaye artırımını tamamlanmışsa tescil ile kendiliğinden oluşan payları aslen iktisap etmiş sayılmaları ya da kuruluşun veya sermaye artırımının tescilinden sonra, devir şekline uygun olarak pay sahiplerinden iktisap edilmesi şeklinde olabilir⁴⁴ ve pay sahiplerinin oy hakları, ortaklıktaki sermayeleri veya payları ile doğru orantılıdır⁴⁵.

2.1.2.2. Kontrol Türü

Kontrol ilişkisini varlığı için sahip olunan sermaye, kar payı, oy hakkı bakımından

aranan %50 asgari orana, tek bir kişi ya da kurum tarafından doğrudan sahip olunabileceği gibi, aynı kişi ya da kurumun dolaylı bir ilişkisi ile de sağlanabilir⁴⁶.

2.1.2.2.1. Doğrudan İştirak

Türkiye’de bir gerçek kişi ya da kurum tarafından, yurtdışında bulunan bir yabancı kurumun sermaye, kar payı veya oy kullanma hakkının hepsine birlikte veya sadece bunlardan birine sahip olunmasıdır. Örneğin, Türkiye’de kurulu (A) A.Ş., (T) ülkesinde kurulu (B) şirketinin %65 oranında sermayesine sahiptir. Bu durumda, tam mükellef (A) A.Ş., aranan kontrol oranını tek başına taşıdığından, (B) Şirketi (KVK’daki diğer şartların da sağlanması koşulu ile) Türkiye’de kontrol edilen yabancı kurum kabul edilecektir.

⁴³ Kayağdı Nazmi, Tüm Yönleriyle Kar Dağıtımı, Kasım 2008, Oluş-Özbalcı Yayıncılık, s. 263.

⁴⁴ Dağ Üner, Anonim Ortaklıklarda Pay Sahibi Açısından Oy Hakkının Kazanılması ve kullanılması, Beta Yayınları, İstanbul 1996, s.44.

⁴⁵ 6762 Sayılı TTK 401; 6102 Sayılı TTK 478.maddelerinde düzenlenmiştir.

⁴⁶ Erdem, s. 143.

2.1.2.2.2. Dolaylı İştirak

Dolaylı iştirake ilişkin KVK'da ve Tebliğ'de bir tanım verilmemiştir. Ancak, “**dolaylı iştirak**” ile “**ayrı ayrı ya da birlikte**” ifadelerine neden yer verildiği, Yasa gerekçesinde; “...yurt dışındaki iştirakin ortaklık paylarının grup şirketleri veya gerçek kişiler arasında paylaştırılıp, maddede belirtilen kontrol oranının altında kalınarak kapsam dışına çıkılmasının engellenmesi” olarak açıklanmıştır.

Dolaylı iştirak , Tebliğ'de, aşağıdaki örnekler ile açıklanmaya çalışılmıştır:

“Örnek 1: 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.

Örnek 2: Türkiye’de tam mükellef olan (A) Kurumu, (S) ülkesinde kurulu (B) Kurumunun sermayesine %60 oranında iştirak etmektedir. (T) ülkesinde kurulu (C) Kurumunun ise %50 hissesi (B) Kurumuna aittir. (C) Kurumunun %20 hissesi ise yine Türkiye’de tam mükellef olan gerçek kişi (D)’ye aittir. Bu durumda, (A) Kurumu, (C) Kurumuna dolaylı olarak ($\%60 \times \%50$) %30 oranında iştirak etmektedir. Diğer taraftan, gerçek kişi (D)’nin de (C) Kurumuna doğrudan %20 oranında iştirak ettiği dikkate alındığında, (A) Kurumu ve gerçek kişi (D)’nin, (C) Kurumuna toplam iştirak oranı %50 olduğundan (C) Kurumu, diğer şartların da gerçekleşmesi halinde kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilecektir.

Diğer taraftan, Türkiye’de tam mükellef olan (A) kurumu ile gerçek kişi(D)’nin ilişkili olup olmamasının kontrol edilen yabancı kurum uygulamasında 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”.

Bu örneklerden de anlaşılacağı üzere; kontrol edilen yabancı kurum tespiti yapılırken dolaylı iştirak ilişkisinin birkaç kademeli olması halinde en sondaki dolaylı iştirake kadar, iştirak oranlarının çarpılması ve bulunacak oranın %50 şartı ile değerlendirilmesi gerekecektir.

2.1.2.2.3. Ayrı Ayrı İştirak

KVK 7.maddesine göre, kontrol ilişkisini sağlayacak kontrol oranına birden fazla kişi ya da kurum tarafından birlikte sahip olunabilir⁴⁷. Örneğin, Türkiye’de tam mükellef gerçek kişiler A ve B’nin, S Ülkesi’nde kurulu (C) kurumunun sermayesine %50, %50 iştirak etmesi halinde, A ve B, sözkonusu yabancı kurum üzerinde ayrı ayrı kontrol yetkisine sahiptir.

2.1.2.2.4. Birlikte İştirak

KVK 7.madde düzenlemesi ile ilgili olarak, “birlikte iştirak” konusunda, yabancı bir kuruma toplamda %50’den fazla iştirak eden birden fazla gerçek kişi ve kurum olduğunda, “bunlar arasında bir ilişki bulunması şartı aranacak mıdır” sorusu önem taşımaktadır.

KVK düzenlemesine bakıldığında, yurtdışı iştirakle ilgili olarak iştirak payının (sermaye, kar payı ve oy kullanma hakkının) en az %50 olmasına ilişkin yapılacak tespitte dikkate alınacak “gerçek kişiler ile kurumlar” arasında ilişki olup olmamasının (ortaklık gibi) önem taşımadığı⁴⁸, bir hesap döneminde KEYK rejiminin geçerlilik kazanması için aranan kontrol oranının sağlanması bakımından tam mükellef gerçek kişi ve kurumlar arasında bir bağlantı aranmadığı⁴⁹ görülmektedir.

Örneğin X Holdingin yurtdışında ve Yasa’da sayılan koşulların da oluştuğu ve %40 oranında sahip olduğu bir iştirakinin %10 oranında hissesinin, bu holdingle uzak-yakın hiçbir ilişkisi bulunmayan Bay (A) tarafından satın alınması, X Holding’i KVK 7. maddeye tabi hale getirecektir. Öte yandan birden fazla kurumun iştiraki ile oluşturulan yabancı şirketler için de bu hesaplama toplam üzerinden yapılacak, kurumların

⁴⁷ Erdem, s. 143.

⁴⁸ Duman, s. 164.

⁴⁹ Erdem, s. 144.

paylarının toplamının dikkate alınabilmesi için aralarında her hangi bir ilişki aranmayacaktır⁵⁰. Ancak böylesi bir uygulama, KEYK uygulamasının gayesi ile uyumlu olmayacaktır. Kontrol iradesinin ortaya konması bakımından kişi ya da kurumlar arasında bir ilişkinin varlığı aranmalı⁵¹ ve ileride bu konuda sorun yaşanmaması için, maddenin yeniden düzenlenmesi gerekmektedir⁵².

2.1.2.3. Kontrol Oranı

KVK 7.maddesinde ve Tebliğ'in 7.maddesinde de belirtildiği gibi, “*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*” kontrol şartının sağlanmasında aranacak olan orandır.

2.1.2.4. Kontrol Zamanı

KVK 7/3.maddede; “*Kontrol oranı olarak, ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınır*” denilmekte ve 1 Seri No'lu Genel Tebliğ'de de; “*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 alınacaktır.*”

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 hakkında bu madde hükümleri uygulanmayacaktır” hükmü yer almaktadır.

Kontrol oranının dikkate alınacağı hesap dönemi, yurtdışındaki yabancı kurumun bulunduğu ülkenin vergi mevzuatı açısından geçerli olan hesap dönemidir. Hesap dönemi sonunda mevcut olan iştirak oranlarına değil,

⁵⁰ Doğrusöz Bumin, http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=35&id=1490 (20.12.2010).

⁵¹ Erdem, s.144.

⁵² Doğrusöz, http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=35&id=1490 (20.12.2010).

söz konusu hesap döneminin herhangi bir gününde %50'den fazla kontrol oranının mevcut olup olmadığına bakılacaktır.

2.2. Yurtdışı İştirakin Kazançları Açısından Şartlar

2.2.1. Gelir Türü

KVK ile getirilen sistemde KEYK, “gelirin özelliği/ türü” rejimine bağlanmış olup, gelirin elde edildiği ülkelerle ilgili “beyaz liste” ya da “siyah liste” konusunda bir düzenleme yer almamaktadır⁵³. Yasa’da KEYK’in “pasif nitelikli gelirlerinden” söz edilmekle birlikte, herhangi bir tanıma yer verilmemiştir.

Türk vergi mevzuatını incelediğimizde, “aktif gelir” ve “pasif gelir” kavramlarının bulunmadığını görürüz. Gelirin aktif ya da pasif olması, onun türü ile ilgili bir nitelendirme değildir ve vergi hukukunda, gelir türleri, GVK 2.maddesinde sayılmıştır⁵⁴ ve bu gelir türleri, dört ayrı kategoride değerlendirilmektedir.

1) Girişim geliri (Ticari kazanç, zırai kazanç) : Sermaye unsuru ağırlıktadır. Emek unsuru 2.plandadır.

2) Emek geliri (Ücret, serbest meslek kazancı) : Emek karşılığı veya emek ağırlıklı yürütülen faaliyetlerden elde edilen gelirlerdir.

3) Rant geliri (gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı) : Sahip olunan servetin ya da biriktirilen gelirin başkasının kullanımına bırakılması karşılığı elde edilen iratlardan oluşmaktadır. Gelir elde eden kişi, bizzat üretim faaliyetine katılmamaktadır.

4) Sui generis kategori (Diğer kazanç ve iratlar)⁵⁵.

KVK 7.maddede, yabancı bir kurumun, KEYK olarak nitelendirilebilmesi için, kurumun “*toplam gayrisafi hasulatının.....pasif nitelikli gelirlerden oluşması gerekliliği*” hükme bağlanmıştır; ancak pasif

⁵³ Öz, s. 39.

⁵⁴ Saban Nihal, Vergi Hukuku, Beta Yayınları, 5.Bası, Nisan 2009, s. 333, “Her ne kadar yasa başlığı “gelir unsurları” olsa da, unsur, birleşik bir şeyi oluşturan elemanlara gönderme yapan bir kavramdır ve yasada doğru kullanılmamıştır”.

⁵⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 242.

gelirin yasa maddesinde bir tanımı yapılmadığı gibi, vergi mevzuatında da bir tanımı bulunmamaktadır. Bu durumda, yasa koyuncunun, vergi hukukuna dair “gelir türleri” için kullanılan kategorilerden hareketle, “rant geliri ya da sermaye geliri” ifadesini kullanması daha doğru bir yaklaşım olacaktır.

Yasada geçen bir başka kavramın daha doğru kullanılmadığı tespitini burada yaptıktan sonra, pasif gelir olarak adlandırılan gelir türünün içeriğini, bunun karşıt anlamlısı olarak kullanılan aktif gelir türünü tanımladıktan sonra tespit edebiliriz.

2.2.1.1. Aktif Gelirler

Ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetinin yürütülmesi sonucu elde edilen gelirler aktif gelirlerdir ve bu gelirlerin elde edilmesinin doğasında emek, sermaye ve organizasyon vardır. Buradaki ölçü, işin niteliğine bağlı olarak emek, sermaye ve organizasyonun belirli bir ağırlıkta bulunması ve ayrıca ilgili faaliyetlerde emek, sermaye ve organizasyonun yürütülen faaliyetin ölçüğü ile orantılı olmasıdır⁵⁶.

2.2.1.2. Pasif Gelirler

KVK 7.maddenin (a) bendine göre, “*iştirakin toplam gayrisafi hasılatının %25 veya fazlasının 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 pasif nitelikli gelirlerden oluşması*” gerekir. Tebliğ’in 7.2.1. maddesinde de aynı husus tekrar edilmiştir.

Yapılan düzenlemede ticari, zirai veya serbest meslek kazancı, belli bir sermayenin yanı sıra, belli bir emek ve organizasyon ihtiyacı da gerektirdiğinden aktif nitelikli gelir olarak değerlendirilmiş ve bu tip iştirak kazançları kontrol edilen yabancı kurum kazancı kapsamı dışında bırakılmıştır⁵⁷. Faaliyetle orantılı olmayan şekilde yetersiz emek veya sermayeye koşullarında sürdürülen ve belirli organizasyona dayanmayan ticari, zirai veya mesleki faaliyetlerden elde edilen kazançlar da pasif

⁵⁶ Şenyüz Doğan, *Kontrol Edilen Yabancı İştiraklerin Kazancının Türk Kurumlar Vergisi Karşısındaki Konumu*, Yaklaşım, Yıl: 14, Sayı: 167, Kasım 2006, s. 28.

⁵⁷ Duman, s. 166.

nitelikli gelir olarak kabul edilmiştir. Buradaki kanuni sınır, pasif nitelikli gelirler / gayrisafî hasılat = %25 veya fazlasıdır⁵⁸.

Yasal düzenleme, pasif nitelikli gelirler tahdidi olarak belirtmemiş, “...faiz, kar payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi gelirler...” ifadesi kullanılarak bunlar dışında pasif gelir özelliğine sahip gelirlerinde, KEYK rejimi uygulamasında dikkate alınabileceği belirtilmiştir. O halde biz Yasa’da örnekleme yolu ile verilmiş olan pasif gelir türlerinin içeriklerini belirlemeliyiz.

Faiz: Konusu bir miktar paranın ödenmesinden ibaret olan borçlarda, alacaklının bu paradan mahrum kaldığı süreye ve belirli bir orana bağlı olarak gerçekleşen bir karşılıktır⁵⁹. Nakdi sermayenin getirisi olan faiz, bir kimsenin parasını kullanmaktan vazgeçerek, onu başkasının kullanımına bırakması sonucu elde ettiği irattır⁶⁰.

Kar payı: Kurum tarafından sağlanan net kardan ortaklara, sahip oldukları hisse oranında ya da sözkonusu kurum sermayesine yaptıkları katkı oranında verilen paylardır⁶¹.

GVK’da “kar payı” kavramı ayrıca tanımlanmamıştır; ancak GVK 75.madde 1,2 ve 3.bentlerinde kar payları ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir⁶².

⁵⁸ Şenyüz, s. 28.

⁵⁹ Evren Mahmut Tevfik, Faiz Hukuku, İstanbul 1987, s. 27.

⁶⁰ Sonsuzoğlu Elif, Türk Vergi Hukukunda Fer’i Borç ve Alacak Olarak Faiz, Filiz Kitabevi, İstanbul 2001, s.4.

⁶¹ Ateşgaoğlu, s. 73. “İktisadi bakımdan kar payı ile faiz farklı kavramlardır. Kar payında pay sahibi, ortak işletmenin işlerinin rizikosuna daha geniş ölçüde katılmaktadır; gelir esas itibarıyla karların miktarına göre değişir. Buna karşılık ödünçlerde işin karlılık derecesi ödünç verenin gelirini etkilemez, bu gelir önceden belirtilmiş olan faizdir. İş tasfiye edilirse likid varlık tutarından önce alacaklıların parası ödenir. Ortaklar, borçların ödenmesinden sonra kalan varlığı paylaşırlar. Bununla beraber, ödünç veren de bir miktar rizikoya katlanmaktadır. Ödünç veren, alacaklının ödememe (temerrüd) veya ödeyememe (aciz) rizikosuna katlanmaktadır”; Bulutoğlu Kenan, Türk Vergi Sistemi, Cilt 1, Altıncı Basılış, İstanbul 1978, s.176.

⁶² GVK 75/1: “Her nevi hisse senetlerinin kâr payları (kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetlerine verilen kâr payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kâr payları ile konut finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetlere ve varlık finansmanı

Kira: Bir taşınır veya taşınmaz malın bir bedel karşılığında başka bir kimsenin kullanımına sunulmasıdır⁶³.

Lisans ücreti: Lisans, kelime itibarıyla, yetkili kılmak, izin vermek anlamına gelmekte olup, lisans alanın sahip olduğu yetkilerin toplamını başka bir ifade ile tüm hukuki durumunu ifade etmektedir⁶⁴ ve en yaygın anlamı, sınai ve ticari mülkiyete dahil gayri maddi bir hakkın kullanılması yetkisinin bir lisans sözleşmesi ile elde edilmesidir⁶⁵.

Menkul kıymet satış geliri: Vergi kanunlarında menkul kıymet ile ilgili bir tanım yer almamaktadır. Sermaye Piyasası Kanunu⁶⁶ 3.maddesine göre ise menkul kıymet; “Ortaklık veya alacaklılık sağlayan, belli bir meblağı temsil eden, yatırım aracı olarak kullanılan, dönemsel gelir getiren, misli nitelikte, seri halinde çıkarılan, ibareleri aynı olan ve şartları Kurulca belirlenen kıymetli evraktır”. Menkul kıymetler olarak nitelendirilebilecek kıymetler, hisse senetleri, katılma belgeleri, kamu ve özel kesim tahvil, senet ve bonoları dışında kalan menkul kıymetler ve diğer menkul kıymetlerdir ki bunların en önemlisi de gayrimenkul sertifikalarıdır⁶⁷.

2.2.2. Vergi Yüğü

Yasa ile iştirak kazancının Türkiye’de vergilendirilebilmesi için faaliyette bulunan ülkedeki vergi yükü için bir ölçüt getirmiş olup, buna göre, yurtdışındaki iştirakin, ticari bilanço karı üzerinden %10’ dan az oranda

fonlarını temsilen ihraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetlere ödenen faiz, kâr payı veya benzeri gelirler dahil)

2. İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ortakları ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz.
3. Kurumların idare Meclisi Başkan ve üyelerine verilen kar payları”.

⁶³ Hukuk Sözlüğü, s.507.

⁶⁴ Özdemir Oktay Saibe, Sınai Haklara İlişkin Lisans Sözleşmeleri ve Rekabet Hukuku Düzenlemelerinin Lisans Sözleşmelerine Uygulanması, Beta Yayınları, 2002, S. 9.

⁶⁵ Özdemir Oktay, s. 9. “Lisans sözleşmeleri kanunlarca özel olarak korunan gayri maddi bir hakkın (fikir ve sanat alanı da dahil olmak üzere) veya özel kanunlar tarafından değil, genel hukuk normları ile korunan bir gayri maddi hakkın veya fiili durumun kullanılmasının başkasına bırakıldığı sözleşmedir”, Özdemir Oktay, s.30.

⁶⁶ RG: 30.07.1981, 17416.

⁶⁷ Aydın, Erkan, Türk Vergi Sisteminde İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme, Seçkin Yayınları, Kasım 2002, s. 116.

gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması gerekmektedir⁶⁸. Vergi yükü kavramından ne anlaşılması gerektiği ise KVK 7/2.maddesinde; “Birinci fıkrada yer alan toplam vergi yükü, Kanun’un 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendindeki tanıma göre tespit edilir” biçiminde ifade edilmiştir ve sözkonusu düzenleme, Genel Tebliğ’in 7.2.2. ve 7.2.3. bentlerinde de aynen tekrar edilmiştir.

Yasada söz edilen %10 vergi yükü, KVK’nın 5’inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendindeki tanıma göre tespit edilmektedir. Bu maddede yer alan düzenleme ise şöyledir: “Vergi yükü, kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülkede, ilgili dönemde tahakkuk eden ve kar payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler 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”.

KEYK uygulamasında kontrol edilen yabancı kurumun %10’dan az oranda vergi yükü taşıması gerekmektedir ve bu şartın sağlanması içinde vergi yükünün doğru hesaplanması çok önemlidir. Nitekim istisna kazançlar, geçmiş yıl zararları, tevkif suretiyle ödenen vergiler, karşılıklar ve yedek akçeler gibi önem arz eden konularda vergi yükünün hesabı biraz daha karışık bir hal almaktadır ve söz konusu hesabın yapılmasında binde birlik fark istisnadan yararlanmasına sebebiyet verebileceği gibi KEYK uygulamasına muhatap tutulmaya da neden olabilir⁶⁹.

⁶⁸ Öz, s. 41.

⁶⁹ Erdal Ömer, Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulamasında Vergi Yükünün Hesaplanması, Vergi Sorunları, Sayı: 238, Temmuz 2008, s. 149. Ayrıca 1 Seri No’lu Genel Tebliğ’in 5.2.1.5. yurtdışı iştirak kazançları ile ilgili 5.2.1.5. maddesindeki düzenlemelerde vergi yükü ile ilgili ayrıntılı bilgi ve örneklere yer verilmiştir.

3. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi

3.1. Vergi Matrahının Hesaplanması

3.1.1. Kurum Kazancı Olarak

KVK 6.maddesine⁷⁰ göre, göre, Gelir Vergisi konusuna giren ve GVK 2.maddede tanımlanan gelir unsurlarının⁷¹ bir veya birkaçından ya da hepsinden elde edilen kazanç ve iratların tamamı, elde eden kurum yönünden bir bütün olarak “kurum kazancı”dır ve vergilendirilecek kurum kazancı da “safî kurum kazancı” olacaktır⁷².

Kanuni veya iş merkezlerinden birisi Türkiye’de bulunan kurumlar, tam mükellef kurum olarak adlandırılır ve gerek Türkiye’de gerekse yurt dışında elde ettikleri kazançlarının tamamı üzerinden vergilendirilirler. Ancak KVK 5.maddesi uyarınca, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine iştirak edilmesi sonucu sağlanan iştirak kazançlarının tamamı kurumlar vergisinden istisnadır. Yurt dışındaki yabancı kurumların sermayesine iştirak sonucu elde edilen iştirak kazançları ise, belli bazı şartların yerine getirilmesi şartıyla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir (KVK 5/b). Buna göre tam mükellefiyete tabi kurumlar ile yabancı kurumların sermayesine iştirak edilmesi sonucu, bir kazanç elde edilmiş sayılabilmesi için, iştirak edilen kurumların mutlak surette kar dağıtımını yapmış olmaları gerekir. Eğer iştirak edilen kurumlar kar dağıtımını yapmamış ise, iştirak eden kurumlar bakımından herhangi bir kazanç (kar payı) elde edilmesi söz konusu değildir⁷³.

Ancak iştirakin bulunduğu ülkede kurumlar vergisi yükünün düşük tutulmasının üzerine bir de bu kurum, karlarını ayrıca dağıtmayarak, iştirak eden

⁷⁰ KVK 6: “(1) Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanır.
(2) Safî kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Ziraî faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun 59 uncu maddesinin son fıkrası hükmü de dikkate alınır”.

⁷¹ GVK 2.maddesine göre, gelir unsurları şunlardır: “Ticari kazanç, Ziraî Kazanç, Ücret, Serbest Meslek Kazancı, Gayrimenkul Sermaye İratları, Menkul Sermaye İratları, Diğer Kazanç ve İratlar”.

⁷² Uysal, Eroğlu, s. 308.

⁷³ Uysal, Eroğlu, s. 310, 311.

kurum açısından vergi planlaması ve vergi ertelenmesine imkan verilmesi iştirak eden kurumun yabancı ülkedeki iştirak kazançlarına devletin farklı bir bakış getirilmesini zorunlu kılmış⁷⁴ ve KVK’da vergi güvenlik müessesesi olarak 7.maddede, KEYK düzenlemesi getirilmiş, böylece 5.madde ile mükellefe sağlanan hakkın kötüye kullanılmasının önüne 7.madde ile geçilmiş bulunmaktadır.

KEYK kapsamına giren yurtdışı iştirakleri “kontrol” eden tam mükellef kurumların vergilendirilmesi ile ilgili KVK 7 (4) hükmü şöyledir: “Birinci fıkradaki şartların gerçekleşmesi durumunda yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kâr, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların, kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edilir” . KVK 7(5)’e göre ise; “Bu maddeye göre Türkiye’de vergilenmiş kazancın yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilenmemiş kısmı kurumlar vergisine tâbi tutulur”. Tebliğ’in 7.3. maddesinde yer alan düzenlemede⁷⁵ ise daha ayrıntılı hükümler yer almaktadır.

⁷⁴ Şenyüz, s. 25.

⁷⁵ Tebliğ 7.3.: “Madde kapsamına giren 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. 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 sermayeye eklenmesi durumunda da söz konusu kazanç anılan 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, bu madde kapsamında değerlendirilmeyecek, sadece tam mükellef kurum tarafından elde edilen kazançlar bu madde kapsamında kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

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 kurumların kurumlar vergisi matrahlarına (ve geçici vergi dönemleri itibarıyla da geçici vergi matrahlarına) hisseleri oranında dahil edi-

Söz konusu hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden de anlaşılacağı gibi, yurtdışı iştiraklerin Türkiye’de vergiye tabi tutulacak karları, vergi öncesi kurum kazancı yani, söz konusu yurtdışı iştirakin hesap dönemi sonu itibariyle gelir tablosunda yer alan vergi öncesi kurum kazancı olacak ve Türkiye’de vergiye tabi tutulacak kurum kazancı da, Türkiye’deki kurumun yurtdışı iştirakinde ilgili hesap dönemi içerisinde sahip olduğu en yüksek hisse oranı dikkate alınmak suretiyle bulunacaktır⁷⁶.

Türkiye’deki kurumun yurtdışı iştirakindeki hisse oranı, hesap dönemi içinde değişime uğraması durumunda Türkiye’de vergiye tabi tutulacak kurum kazancı, Türkiye’deki kurumun yurtdışı iştirakinde ilgili hesap dönemi içerisinde sahip olduğu en yüksek hisse oranı dikkate alınmak suretiyle bulunur⁷⁷. Eğer yıl içerisinde ortak olunan yurt dışı iştirakin hisseleri hesap döneminin son gününe gelmeden herhangi bir muvazaa olmaksızın elden çıkarılmış ise bu madde hükümleri uygulanmayacaktır.

3.1.2. Hissedarın Geliri Olarak

Tam mükellef gerçek kişilerin kontrol edilen yabancı kurum üzerinden elde ettikleri kazançlar, Genel Tebliğ’in 7.3./4 hükmü gereği, KVK 7.maddesi kapsamında değerlendirilmeyecek, sadece tam mükellef kurumlar tarafından elde edilen kazançlar, bu madde kapsamında kurumlar vergisine tabi tutulacak tam mükellefiyete tabi gerçek kişilerin kontrol edilen yabancı kurumdan hisselerine isabet eden kazanç ise, GVK 75/1-2 bendine göre menkul sermaye iradı olarak vergilendirilecektir. Menkul sermaye iradı, nakdi sermaye, konusu para olan değerler ve mali yatırım sermayesinden oluşan menkul kıymetlerin getirdiği irattır⁷⁸ ve GVK 75⁷⁹.maddesinde düzenlenmiştir.

lecektir. 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.”

⁷⁶ Gündoğdu Burhan, *Kontrol Edilen Yabancı Kurum (KEYK) Kazancı*, Yaklaşım, Yıl: 15, Sayı: 174, Haziran 2007, s. 118.

⁷⁷ Şenyüz, s. 29.

⁷⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, s.308.

GVK 75/ 2./2 bendine göre ise; “5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesindeki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde; Türkiye’de yerleşik 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 iştiraklerinin kazançları dağıtılın veya dağıtılmasın, iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren yıl itibarıyla dağıtılan kâr payı sayılır. Türkiye’de vergilendirilmiş kazancın iştirak tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilendirilmiş kısmı bu tutardan indirilir”.

3.2. Vergilerin Mahsubu

KVK 7.maddenin uygulanmasında yurtdışındaki iştirakin ödemiş olduğu gelir üzerinden alınan vergiler, KVK 33.maddesinde⁸⁰ düzenlenen

⁷⁹ GVK 75: ““Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradidir.

Kaynağı ne olursa olsun aşağıda yazılı iratlar menkul sermaye iradı sayılır:

1. Her nevi hisse senetlerinin kâr payları (kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetlerine verilen kâr payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kâr payları ile konut finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen ipotega dayalı menkul kıymetlere ve varlık finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetlere ödenen faiz, kâr payı veya benzeri gelirler dahil.)

2.İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ortakları ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz”.

⁸⁰ KVK 33: “(1)Yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye’de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir.

(2) Kanunun 7 nci 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.

(3) Tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının % 25’ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kâr payları üzerinden Türkiye’de ödenecek kurumlar vergisinden, iştiraklerin bulunduğu ülkelerdeki kâr payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin kâr payı tutarına isabet eden kısmı mahsup edilebilir. Kazanca ilave edilen kâr

yurtdışında ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin hükümlere göre Türkiye’de hesaplanan kurumlar vergisine mahsup edilebilecektir. Böylece yurtdışı iştirakin kazancı üzerinden çifte vergileme yapılması önlenmiş olacaktır⁸¹. 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 vergisine mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır⁸².

İştirakin yurt dışında ödediği vergilerin mahsubu ile ilgili düzenleme ise, Genel Tebliğ’in 7.4. maddesinde⁸³ ve 7.6. maddesinde⁸⁴ düzenlenmiştir

payı, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler dahil edilmek suretiyle dikkate alınır.

(4) Yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye’de tarh olunacak vergilere mahsup edilebilecek tutar, hiç bir surette yurt dışında elde edilen kazançlara Kanunun 32 nci maddesinde belirtilen kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamaz. Bu sınır dahilinde, ilgili bulunduğu kazancın Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiği hesap döneminde tamamen veya kısmen indirilemeyen vergiler, bu dönemi izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar indirim konusu yapılabilir”.

⁸¹ Gündoğdu, s. 120.

⁸² Özmen, s. 51.

⁸³ Tebliğ 7.4.: “Kurumlar Vergisi Kanununun 33 üncü maddesine göre, yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler kontrol edilen yabancı kurumun Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

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

Buna göre, (CFC) 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”.

⁸⁴ “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 kâr

Vergi cennetlerindeki kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden KVK'nun 30/7⁸⁵ uyarınca kesilen vergiler, bu şirketin Türkiye'deki beyannameye dahil edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilir. Ancak mahsup edilecek vergi kontrol edilen yabancı kurumun bu ödemelerden kaynaklanan kazancına isabet eden kurumlar vergisini aşamaz.

payı dağıtılın ya da dağıtılmasın Kurumlar Vergisi Kanununun "Kontrol edilen yabancı kurum kazancı" hükümleri uygulanacaktır.

Ancak, diğer bir devlette mukim olan kurum tarafından kontrol edilen yabancı kurum kazancı olarak Türkiye'de vergiye tabi tutulmuş olan kazancın, kâr payı olarak Türkiye'de mukim bir kuruma dağıtıldığı durumlarda, Anlaşmalarda yer alan "Temettüeller" in vergilendirilmesi ve "Çifte vergilemenin önlenmesi" ile ilgili hükümler normal şekilde uygulanacaktır.

Kaynak ülke tarafından dağıtılan kâr payları üzerinden bir vergileme yapılması ve bu kâr paylarının Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilmemiş olması durumunda, kâr payının, elde edildiği yıl kurum kazancına eklenerek üzerinden kurumlar vergisinin hesaplanması ve bu kâr payı ile ilgili olarak diğer ülkede ödenen vergilerin anlaşma ve Kurumlar Vergisi Kanununun yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuyla ilgili hükümleri çerçevesinde mahsup edilmesi, bu mahsup sonrasında arta kalan bir tutarın mevcut olması halinde, daha önce kontrol edilen yabancı kurum kazancı olarak vergiye tabi tutulmuş bulunan kazanç üzerinden hesaplanıp ödenen kurumlar vergisinin söz konusu kâr payına atfedilen kısmının da kalan tutar üzerinden mahsup edilmesi gerekmektedir. Mahsup edilemeyen kısım, kâr payının Türkiye'ye getirilmiş olması kaydıyla iade edilebilecektir.

İlgili anlaşma hükümlerinin, dağıtılan söz konusu kâr payının Türkiye'de istisna edilmesini öngörmesi halinde ise kâr payının dağıtılıp Türkiye'ye getirildiği dönemde daha önce kontrol edilen yabancı kurum kazancı hükümleri çerçevesinde vergilendirilen kazanç üzerinden hesaplanıp ödenen kurumlar vergisinden, dağıtılan kâr payı tutarına isabet eden kısım iade edilebilecektir".

⁸⁵ KVK 30/7: "Dar mükellefiyete tâbi kurumların aşağıdaki kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır:

(7) Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır".

Tam mükellef gerçek kişiler açısından ise mahsup, “Vergi Tevkifatının Mahsubu” başlıklı GVK 121.maddesi⁸⁶ ve “Yabancı Memleketlerde Ödenen Vergilerin Mahsubu” başlıklı GVK 123.maddesine⁸⁷ göre yapılacaktır.

3.3. Vergilendirmede İstisnalar

KVK 7/1 (c) ye göre; “Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi” gerekmektedir. Tebliğ’in 72.3. maddesinde yer alan düzenleme ise şöyledir: “Yurt dışındaki iştirakin Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasında “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 bulunsa dahi kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmeyecektir.

Yurtdışındaki iştirakin hasılatının YTL karşılığının tespitinde, ilgili iştirakin hesap döneminin son gününde geçerli olan T.C. Merkez Bankasınca açıklanan döviz alış kuru esas alınacaktır”.

Yurtdışındaki iştirakin kazancının Türkiye’de vergilendirilmesi için aranılan koşullardan biri de iştirakin ilgili yıldaki toplam gayri safi hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesidir. Diğer bütün koşullar yerine gelmiş olsa bile işletmenin gayrisafi hasılatının 100.000 YTL.’yi geçmemesi durumunda işletme KEYK rejimine tabi olmayacaktır⁸⁸.

⁸⁶ GVK 121 : “Kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden 94 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca kesilen vergiler, Türkiye’de yıllık beyannameyle bildirilen kontrol edilen yabancı kurum kârı üzerinden hesaplanacak gelir vergisinden mahsup edilebilir. Mahsup edilecek vergi, kontrol edilen yabancı kurumun bu ödemelerden kaynaklanan kazancına isabet eden gelir vergisinden fazla olamaz”.

⁸⁷ GVK 123: “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 edilebilir”.

⁸⁸ Öz, s. 42.

3.4. Vergilerin Beyanı

3.4.1. Kurumlar Açısından

Kurumlar vergisinin beyan edilmesi ile ilgili olarak KVK 14, verginin ödenmesi ile ilgili KVK 21. ve beyannamenin verilmesi ile ilgili olarak da KVK 24 ve 25.madde hükümleri uygulanacaktır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, 24.04.2008 tarih ve TF-1/2008-1 sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Sirkülerine⁸⁹ göre; *“kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları işlemler ile ilgili olarak "Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form" doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bağlı buldukları vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir”*. KVK beyannamesine ek olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan EK 2'deki form imzalanarak beyanname ile birlikte verilecektir (Ek 1) ve ek formun verildiğine dair KV beyannamesinin son sayfasındaki bölüm işaretlenecektir.

3.4.2. Gerçek Kişiler Açısından

Tam mükellefiyete tabi gerçek kişilerin kontrol edilen yabancı kurumdan hisselerine isabet eden kazanç, GVK 75/1-2 bendine göre menkul sermaye iradı olarak vergilendirilecektir. KEYK niteliğindeki bir yurtdışı iştiraki kontrol eden tam mükellef gerçek kişinin, elde etmiş sayılacağı kar payının “menkul sermaye iradı” olarak vergilendirilmesine dair beyan usul ve esaslar ile ilgili GVK 83-110.maddeleri arasında düzenlenen hükümler uygulanacaktır.

3.5. Bilgi Değişim Anlaşmaları

KEYK düzenlemelerinin yasal dayanağı bölümünde de belirttiğimiz gibi, devletlerin vergilendirme yetkilerini kanunlar ile tek taraflı olarak sınırlandırmaları, çifte vergilendirmeyi tamamen önlemek ve kaldırmak bakımından yeterli değildir ve devletler anlaşma yapma yetkilerini kullanarak vergilendirme yetkilerini karşılıklı olarak sınırlandırır⁹⁰. Ancak

⁸⁹ <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (30.04.2011).

⁹⁰ Çağan, s. 221.

uluslar arası vergi anlaşmalarının içeriği yalnız çifte vergilendirmenin önlenmesi ve kaldırılması değildir. Bu amaçla yapılan anlaşmalarda genellikle devletlerin mali idareleri arasında işbirliği ve karşılıklı bilgi alışverişine ilişkin hükümler de vardır ve uluslararası vergi kaçakçılığı bu yoldan önlenmeye çalışılır. Vergi anlaşmalarına konulan bilgi alışverişine ilişkin hükümler, devlet yönünden, karşılıklı olarak vergilendirme ile ilgili bilgileri talep hakkı ve bu çeşit bilgileri verme zorunluluğu doğurur⁹¹.

Türkiye'nin bugüne kadar akdettiği Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında (ÇVÖA) "Bilgi Değişimi"ne ilişkin hükümlere yer verilmiştir⁹². Bilgi değişimi, en genel ifadeyle vergi kaçakçılığına ve vergiden kaçınmaya yönelik düzenlemelerin ortaya çıkarılmasını sağlayacak şekilde, kişi ve kurumlarla ilgili verginin doğru miktarlarda tahakkuk ve tahsili için gerekli olan bütün bilginin bir vergi idaresinden diğerine aktarılması⁹³ anlamına gelip, bir yandan imzalanan vergi anlaşmasının uygulanabilmesi ve diğer yandan anlaşmaya konu olan vergilerle ilgili olarak ülkelerin kendi vergi kanunlarının uygulanabilmesi amacını taşır⁹⁴.

KEYK düzenlemeleri açısından baktığımızda ise, vergi cennetleriyle bilgi değişim anlaşmaları yoluyla sözkonusu düzenlemelerin mutlaka desteklenmesi gerektiğini söyleyebiliriz. Aksi durumda, ortağın bağlı işletme üzerindeki kontrolünün bilinmesi ve /veya ispatlanması mümkün olmayabilecektir⁹⁵.

Değerlendirme

KVK 7.maddenin başlığı ile maddede kullanılan "yabancı kurum/iştirak" ifadelerinin, KVK kapsamında ortak bir terim ile ifade edilmesi gerekmektedir.

⁹¹ Çağan, s. 222.

⁹² http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararası_mevzuat/ciftever_karsilikli94.pdf (30.04.2011).

⁹³ Soydan Yaltı, s. 321. Bilgi değişiminin uygulama alanı ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Soydan Yaltı, s. 321 vd.

⁹⁴ Kılıç Ramazan, Vergi Cennetleri ile Mücadelede Bilgi Değişim Anlaşmaları, 25. Türkiye Maliye Sempozyumu, Kriz Ortamında Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi Maliye-Vergi Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, Ankara 2011, s. 391.

⁹⁵ Öz, s. 46.

Kontrol edilen yurtdışı yabancı kurumun pasif geliri ifadesi yerine, vergi hukukuna ait, girişim geliri / rant geliri ifadelerinin kullanılması daha doğru bir yaklaşım olacaktı ve kavramların içeriği ile ilgili tartışmalarda, sözkonusu gelir türleri ile ilgili değerlendirmeler yapılabilecekti.

KEYK hükümleri ile ilgili olarak bir başka eleştiri noktası ise, “yurtdışı iştiraki birlikte kontrol ettiği tespit edilen ortaklar” arasında bir ilişkinin varlığının da aranmasıdır. Oysa, sadece yasada belirtilen şartların gerçekleşmiş olması değil, vergi kaçırma amacına yönelik kontrol etme şartının da gerçekleşmiş olması gerekir.

KVK 7.madde düzenlemesinde yer alan kavramların içeriklerinin daha net bir hale getirilmesi ile KEYK uygulaması ile ilgili yasal anlamda bir sorun kalmayacaktır. Ancak burada önemli olan, yasal düzenlemelerin etkin bir biçimde uygulanabilmesi, kontrol edilen yabancı kurum niteliğindeki yurtdışı iştiraklerin ve bu iştiraklerin ortaklarının tam ve doğru bir biçimde tespit edilebilmesidir. Bu ise ancak ÇVÖA’nın bilgi değişimine ilişkin maddelerinin veya bilgi değişim sözleşmelerinin uygulanması ile mümkün olabilecektir.

Aksi takdirde kontrol edilen yabancı kurumların çoğunun vergi cenneti olan ülkelerde bulunduğu göz önüne alındığında, vergi cenneti olan bu ülkelerden sözkonusu kurumlar ile ilgili bilgi almak ve buna bağlı olarak Türkiye’de vergiye tabi tutmak mümkün olmayacaktır.



KÂR PAYININ PEÇELEME İŞLEMLERİ İLE GİZLİ ŞEKİLDE DAĞITILMASI

Ar. Gör. Dr. Erdem Ateşagaolu*

Sayın hocalarım, değerli meslektaşlarım ve kıymetli konuklar hepinizi saygıyla selamlamak isterim.

Öncelikle böyle bir toplantıyı düzenleyen ve biz genç akademisyenleri cesaretlendiren değerli hocam Prof. Dr. Nihal Saban ve bu organizasyonun gerçekleştirilmesini sağlayan meslektaşlarıma teşekkür ederim. Sunacağım tebliğ konusunu seçerken son dönemdeki araştırmalarımı dikkate aldım ve “Kâr Payının Peçeleme İşlemleri ile Gizli Şekilde Dağıtılması” şeklinde bir tebliğ başlığı belirledim. Bu başlık çerçevesinde; şirketlerin kazançlarını azaltmalarını, ortakların da şirketlerden almayı bekledikleri kâr payını başka adlar altında elde etmelerini sağlayan belirli işlem tiplerini vergisel bir yaklaşımla incelemeyi, bu işlemlerin hukuki nitelikleri, özellikleri ve neticeleri üzerinde durmayı amaçladım. Ancak irdelemek istediğim konunun

daha iyi anlaşılabilmesi bakımından öncelikle esasında ortaklıklar hukukuna özgü bir konu olan kâr payı dağıtımı ve bu dağıtımın vergisel sonuçları hakkında kısa bir bilgi vermek yerinde olacaktır kanaatindeyim.

Giriş

Bilindiği üzere; sermaye şirketleri, yatırımcıların bireysel olarak hareket etmek yerine bir araya gelmek suretiyle kurdukları ticari organizasyonlardır. Birden fazla gerçek veya tüzel kişinin bir araya gelmesiyle oluşan bu şirketlerin kuruluşundaki ana amaç, kâr elde etmek ve bunu paylaşmaktır. Bu bağlamda, şirket sermayesine katılan ortaklar taahhüt veya tediye ettikleri sermayelerinin medeni semeresi olarak kâr payı elde etmeyi beklemektedirler¹. Şayet şirketlerin yetkili organları, hesap dönemi sonunda şirket bünyesinde oluşmuş kâr değeri var ise, 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu hükümlerini esas alarak bu fazlaya ilişkin kısmı dağıtımına konu edebilmektedirler. Ortaklıklar hukukuna özgü bu dağıtım prosedürüne uyulması da olağan kâr payı dağıtımı usulünü oluşturmaktadır.

Şirket kazancının ortaklıklar hukukunda yer alan kurallara riayet edilerek ortaklara dağıtılması ise, gerek şirket ortak bünyesinde bir takım vergisel sonuçlar doğurmaktadır. Dağıtımına konu edilen kazanç, elde edildiği yıl itibarıyla önce kurum bünyesinde kurumlar vergisine ve sonrasında da ortaklara dağıtılması ile birlikte ortağın gerçek kişi veya tüzel kişi olmasına göre bir kez daha gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Böylece farklı vergi yükümlülükleri aynı vergi konusu nedeni ile vergilendirilmekte ve “**ekonomik çifte vergilendirme**” sorunu ortaya çıkmaktadır. İşte bu durum şirketleri, ortakları ile birlikte yürüttüğü bazı işlemler vasıtasıyla ekonomik olarak kâr payı dağıtımını ile aynı sonuca ulaşma çabasına yöneltmiştir. Şöyle ki; şirketler ile ortakları, dağıtımına konu kazanç veya dağıtılan kâr payı tutarı üzerinde oluşan verginin ödenmemesi amacıyla, olağan kâr payı dağıtımını

* İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı.

¹ Halil Arslanlı, **Anonim Şirketin Organizasyonu ve Tahviller**, Cilt II, İstanbul, 1960, s. 212.

usulü ile aynı iktisadi sonuçlara ulaşabilecekleri başka işlemlere başvurmayı tercih edebilmektedirler.

Ekonomik bakımdan olağan kâr payı dağıtımı ile aynı sonucu veren işlemler, peçeleme işlemlerini oluşturmaktadırlar. Bu nedenle, irdelemek istediğimiz konuyu daha iyi ortaya koyabilmek adına öncelikle örtülü-gizli şekilde kâr payı dağıtılmasını sağlayan işlemlerin genel karakteristiği olan “peçeleme” kavramı üzerinde duracağız ve sonrasında da söz konusu işlem tipleri hakkında detaylı birtakım bilgiler vereceğiz.

I. Peçeleme İşlemleri

Peçeleme işlemlerinde, taraflar yürüttükleri işlemleri hukuki bakımdan farklı göstermekte ve bu şekilde vergi yükünü tamamen ortadan kaldırmak ya da en az seviyeye indirmek amacı gütmektedirler. Burada, vergilendirilmesi amaçlanan iktisadi sonucun, başka hukuksal kılıklandırmalar altında vergi dışı bırakılarak yasanın bu yoldan dolanılmak istendiğini görmekteyiz². Öte yandan, yükümlüler vergi kanununu dolanmak amacıyla belirli biçimlerdeki peçeleme işlemlerine yönelseler de, vergi idaresi tarafından bu işlemler hukuki görüntüleri itibarıyla değerlendirilmektedir. Bu suretle, ekonomik yaklaşım ilkesi esas alınmakta ve görüntüdeki hukuki işlemin altında yatan ekonomik amaca uygun vergilendirme yapılmaktadır.

Peçelemede; işlem tek olup, seçilen hukuki biçim taraflarca görünüşteki şekliyle istenmekte³, tarafların beyanları ve hareketleri arasında bir çelişki bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, görünürdeki işlem tüm sonuçlarıyla gerçekleştirilmektedir⁴. Bu durum ise, peçeleme işlemlerini özel hukukta yer

² Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s. 45.

³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku, Turhan Yayınları**, 17. bası, Ankara, 2009, s. 29; Selim Kaneti, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi**, Prof. Dr. Selim Kaneti Makaleler, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, s. 237; Doğan Şenyüz, **Peçeleme ile Muvazaanın Niteliği ve Arasındaki Farklar**, Yaklaşım Dergisi, Sayı 185, Mayıs, 2008, s. 26, 27; Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Yayınları, Ankara, 2002, s. 103; Filiz Keskin, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi Ve Peçeleme Kavramı**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 208, Ocak, 2006, s. 115; Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, 2. bası, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007, s. 67.

⁴ Doğan Şenyüz, **a.g.m**, s. 87; Şükrü Kızılot, D. Şenyüz, M. Taş, R. Dönmez, **a.g.e.**, s. 67.

alan muvazaalı işlemlerden ayıran en temel farklılıktır. Zira muvazaada, görünürdeki işlem tarafların gerçek iradelerini yansıtmaması sebebiyle hem özel hukuk hem de vergi hukuku bakımından geçersiz iken; peçelemede, görünürdeki işlem özel hukuk bakımından geçerli, vergi hukuku bakımından geçersizdir⁵.

Bu açıklamalar çerçevesinde, bir peçeleme işleminin varlığı üç temel şartın oluşmasına bağlıdır diyebiliriz⁶.

a) Vergi yasası, vergi dışı hukukun ve özellikle özel hukukun kalıp ve biçimlerini dikkate alarak vergiyi doğuran olayı tanımlamış olmalıdır.

b) Vergi yükümlüsü, vergi yasasında yer alan vergi doğuran olayı dolanmak için çeşitli hukuksal kalıp ve biçimleri veya diğer bir ifadeyle belirli işlem tiplerini olayların doğal akışına uygun olmayan şekilde kötüye kullanmış olmalıdır.

c) Vergi yükümlüsü vergi kanununu dolanmak için olağan olmayan, uygunsuz ve dolambaçlı yollara, diğer bir ifadeyle çeşitli işlem tiplerine vergisel çıkar sağlamak amacıyla başvurmalıdır. Dolayısıyla, vergi yükümlüsünün iktisadi sonuçla uyum içerisinde olmayan peçeleme işlemlerine, bilinçli bir şekilde yöneldiğini söyleyebiliriz.

Peçeleme işlemlerine ilişkin bu esaslar, şimdi değineceğimiz kâr payının gizli şekilde ortağa dağıtılmasını sağlayan işlemler içinde geçerli olması nedeniyle önem arz etmektedirler.

⁵ Doğan Şenyüz, **a.g.m.**, 27; Şükrü Kızılot, D. Şenyüz, M. Taş, R. Dönmez, **a.g.e.**, s. 67; Salih Şanver, **İşletme Vergiciliği ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, No: 42-99, İstanbul, 1968, s. 124. Konu hakkında Harun Akgül, **Vergi Hukukunda Peçeleme**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, 2009, s. 54'de "...bir işlemin vergi hukuku bakımından peçeleme olarak nitelendirilmesinin işlemin özel hukuktaki geçerliliğine her hangi bir etkisi bulunmamaktadır. Peçeleme olarak nitelenen işlem özel hukuk bakımında geçerli olup vergi idaresi dışında herkese karşı hüküm ve sonuç doğuracaktır. Bu sebeple peçeleme işlemlerine bağlanan hukuki yaptırımın nisbi geçersizlik olduğu söylenebilir" şeklinde açıklamalar yapılmıştır.

⁶ Mustafa Akkaya, **a.g.e.**, s. 97-99; Selim Kaneti, **a.g.m.**, s. 43, 44; Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, 5. bası, Ankara, 2011, s. 169, 170; Burhan Gündoğdu, **Muvazaa ve Peçeleme**, Yaklaşım Dergisi, Sayı 193, Ocak, 2009, s. 73; Mualla Öncel, A. Kumrulu, N. Çağan, **a.g.e.**, s. 28, 29.

II. Kâr Payının Gizli Şekilde Ortağa Dağıtılmasını Sağlayan Peçeleme İşlemleri

Şirketler, vergisel çıkar sağlanması amacıyla kârını ortaklarına olağan şekilde dağıtmak yerine gizli şekilde dağıtmayı tercih edebilmektedirler. Böylece, ortakla yürütülen belirli nitelikteki peçeleme işlemleri marifetiyle kârın işlem tarafı ortağa gizli şekilde dağıtılması yoluna gidilebilmektedir. Bu bağlamda, kâr payının gizli şekilde dağıtılmasını sağlayan söz konusu işlem tiplerini irdelememiz gerekmektedir.

A. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına Konu İşlemlerle Gizli Şekilde Kâr Payı Dağıtılması

Şirket kazançlarının ortaklara kaydırılması amacıyla yapılan bu işlemlerde, şirket ile ortağı kâr-zarar hesabını doğrudan etkileyen alım, satım, imalat, inşaat, hizmet, kiralama ya da kiraya verme, ödünç para alma ve verme işlemlerini ekonomik icaplara uygun olmayan şekilde yüksek veya düşük fiyat, bedel ve oranlar üzerinden gerçekleştirmektedirler. Bu şekilde, işlemin tarafı olan şirket ile ortağının işleme ilişkin fiyatı kötü niyetli şekilde belirlediklerini görmekteyiz.

Bu noktada, “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç aktarımı” kenar başlığını taşıyan KVK’nın 13. maddesinin bu tip peçeleme işlemlerini önlemek amacıyla kaleme alındığını belirtmeliyiz. Madde hükmü, öncelikle söz konusu peçeleme işlemleri çerçevesinde şirketin yaptığı emsallerine uygun olmayan harcama kısmını kabul etmeyerek bu tutarların indirimini yasaklamakta, diğer bir ifadeyle kurumlar vergisi matrahında artırım öngörmekte; buna ilave olarak peçeleme sözleşmesi ile örtülmeye çalışılan kazanç dağıtımını örtülü şekilde kâr payı şeklinde nitelendirerek kurumu tevkifata ilişkin ödemeyi yapmakla sorumlu tutmaktadır. Neticede, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında, gerçekleşen hukuki işlem ya da olay değil de gerçekleştiği varsayılan kâr payı dağıtımını işlemi vergilendirmeye esas alınmaktadır⁷.

⁷ Mesut Koyuncu, **Örtülü Sermaye, Örtülü Kazanç Dağıtım Ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara, 2005, s. 150.

Şirketlerin, ortaklarıyla emsallerine uygun olmayan fiyatlar, bedeller veya oranlar üzerinden gerçekleştirdikleri bu işlemlerin, nitelikleri itibariyle farklı özellikler taşıdığını da belirtmemiz gerekir. Bu çerçevede, örtülü kâr payı dağıtımını sağlayan ilgili işlemleri üç ana başlık altında toplayabiliriz.

1. Ortağa Ödünç Para Vermek veya Ortaktan Ödünç Para Almak Yoluyla Örtülü Kâr Payı Dağıtımı

Şirket ile ortağı arasında gerçekleşen ve ortağa örtülü şekilde kâr payı dağıtmak amacıyla yapılan bu tip ödünç işlemleri, şirketin ortağından yüksek bir faiz oranı üzerinden ödünç alması, şirketin ortağına düşük faiz oranları üzerinden veya faiz, komisyon benzeri karşılıklar almadan ödünç vermesi şeklinde gerçekleşmektedir.

Örtülü kâr payı dağıtımına konu ödünç işlemlerinin iki şekilde kullanıldığını görmekteyiz. Bunlardan ilkinde, ortak sermayesine iştirak ettiği şirkette emsallerine göre yüksek bir faiz oranı üzerinden ödünç para verir. Bu suretle, borç alan kurum temin ettiği borca ilişkin yüksek faiz oranları üzerinden ortağına geri ödemeler yaparak kazancını ortağına aktarabilir. Böyle bir durumda, şirket aynı borcu ilişkisiz kişilerden alsaydı hangi faiz oranı üzerinden geri ödeme yapacak idiyse söz konusu faiz oranı “emsal faiz oranı” olarak dikkate alınacaktır. İşte emsal faiz oranı ile şirket ve ortağı arasında yürütülen faiz oranı arasındaki farka isabet eden faiz ödemeleri, ortağın kâr payı geliri gibi vergilendirmeye tabi tutulacaktır. Örtülü kâr payı dağıtımının gerçekleştirilmesi için kullanılan ödünç işlemlerinin ikinci görünüş şeklinde, şirketlerin ortağına faizsiz veya düşük faiz oranları üzerinden ödünç para kullandırmasına yönelik işlemler karşımıza çıkar. Böylece şirket, parasını ortağına faizsiz veya düşük faizlerle ödünç olarak vermek suretiyle, parayı başka kaynaklara aktararak elde edebileceği gelirden sebepsiz yere vazgeçmiş olur. Ortak ise bu şekilde kendisine aktarılan paranın şirkete sağlayacağı ekonomik getiriye engel olmuş olur.

2. Kurum ile Ortağı Arasında Gerçekleştirilen Mal Alım-Satımı, İmalat ve İnşaat İşleri, Kiralama ve Kiraya Verme İşlemleri Yoluyla Örtülü Kâr Payı Dağıtılması

Şirketin; düşük bir bedel üzerinden veya karşılığında bedel almadan ortağına mal satması veya ona imalat, inşaat ve diğer çeşitli türlerden hizmetler vermesi veyahut yine menkulünü, gayrimenkulünü veya gayrimaddi haklarını emsallerine göre düşük bir bedel üzerinden ortağına kiralaması veya kira bedeli almadan onun kullanıma devretmesi kurum bakımından matrah azaltıcı ve ortak için de maliyet düşürücü bir etkiye sahip olur. İşte bu tip işlemlerde, örneğin devredilen malın piyasa fiyatı ile şirket ve ortağı arasında kararlaştırılan satış fiyatı arasında ortak lehine oluşan fark, ortağın kâr payı geliri şeklinde değerlendirilecektir.

Ayrıca şirketin, emsallerine göre yüksek bir bedel üzerinden ortağına ait bir iktisadi kıymeti devralması veya ortağından hizmet temin etmesi veyahut ortağının malını normalde ödenmesi gereken düzeyin çok üstünde bir kira bedeli karşılığında kullanması, şirketin piyasa fiyatı veya bedelinin üzerinden yaptığı bu ödemelerle kazancını ortağına aktarmasına sebebiyet verecektir. Bu gibi durumlarda, şirketin ortağından aldığı mal veya hizmet için ödediği bedelin veya ortağına ait malı kullanması karşılığında ödediği kira bedelinin emsallere aykırı olan kısmı ortağın kâr payı geliri olarak vergilendirmeye tabi tutulacaktır.

Son olarak, sözleşme bedeli emsallerine uygun bir şekilde belirlenmiş olmasına rağmen, bu bedel ortak tarafından şirkete geç ödenmiş ve geç ödeme sebebiyle şirket lehine her hangi bir ticari faiz tahakkuk ettirilmemişse, söz konusu hukuki ilişkinin ortağa örtülü şekilde kâr payı dağıtmak amacıyla yürütüldüğü değerlendirilmesi yapılmalıdır kanaatindeyiz. Özellikle ortağın, zamanında yapmadığı ödemeye ilişkin haklı bir gerekçesi yokken ve mali yapısı itibariyle herhangi bir ödeme sıkıntısı içerisinde bulunmamaktayken şirketle olan ilişkisini kötüye kullanarak sözleşmede belirlenen vadeden uzun bir süre sonra ödeme yapması söz konusu olabilir. Bu durumda, benzer işlemler bakımından piyasada oluşmuş olağan vade tarihi ile ortağın yaptığı ödeme tarihi arasında geçen sürede şirkete aktarılması gereken para, ortak tarafından faizsiz

şekilde kullanılmış olur. Böylece, az önce belirttiğimiz ödünç işlemlerine benzer şekilde ortak lehine finansman kazancı oluşturulmuş olur.

3. Ortağa İkramiye, Prim, Tazminat, Huzur Hakkı veya Başka Adlar Altında Yapılan Ücret Ödemelerini Gerektiren İşlemler Yoluyla Örtülü Kâr Payı Dağıtılması

Kurumda çalışan kişilerin verdikleri hizmetler karşılığında aylık, tazminat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında aldığı ödemeler, bu kişilerin elde ettiği ücret geliri şeklinde değerlendirilmektedir (GVK md. 61/2.f.). İşte söz konusu hizmet erbablarının aynı zamanda şirket ortağı olmaları durumunda, bu kişilere yapılan ücret ödemeleri verilen hizmete göre emsallerine uygun olmayan şekilde yüksek belirlenebilmekte ve bu şekilde şirket kazancının şirkette çalışan söz konusu ortaklara aktarılması söz konusu olabilmektedir. Özellikle aynı zamanda şirket ortağı olan yönetim kurulu üyelerine harcadıkları mesai ve yüklenedikleri sorumlulukları ile orantılı olmayacak şekilde huzur hakkı ödemeleri yapılarak, bu kişilere gizli şekilde kâr payı dağıtımı yapılmak istenebilmektedir. Buna karşılık, söz konusu ödemeler vergi idaresi tarafından tespit edilir ise şirket çalışanlarının elde ettiği bu gelirlerin emsallere aykırı kısmı artık ücret olarak değil, kâr payı geliri gibi vergilendirmeye tabi tutulacaktır.

B. Örtülü Sermayeye Konu İşlemlerle Gizli Şekilde Kâr Payı Dağıtılması

Kurumlar kazanç elde etmek ve faaliyetlerini devam ettirebilmek için finansmana ihtiyaç duyarlar. Şirketler bu ihtiyaçlarını öz kaynaklarından temin edebilecekleri gibi borçlanma yoluyla yabancı kaynaklardan da sağlayabilirler. Bu bağlamda, özel hukuktaki işlem serbestisi uyarınca şirketler ortaklarından borç almayı tercih edebilmektedirler. Buna karşılık, şirket ile ortağı, söz konusu borçlanma işlemlerini hukuksal biçimleriyle uyumlu olmayan bir şekilde kâr payı dağıtmak ekonomik sonucuna ulaşabilmek için kötüye kullanabilmektedirler. Bu şekilde; ortağın aslında şirketin sermayesine koyacağı ve bunun karşılığında kâr payı getirisi bekleyeceği fonlar, şirkete verilen bir kredi gibi gösterilmekte ve bu kredi miktarı üzerinden ödenen

faizler kurumun matrahında bir gider unsuru olarak dikkate alınmaktadır. Söz konusu işlemler sayesinde şirketler, hem örtülü sermaye olarak kabul edilen borç tutarı üzerinden yaptıkları faiz ödemeleri ile vergilendirmeye konu kurum kazancını azaltmakta, hem de ortağına ödedikleri faizler ile ortağına gizli yoldan kâr payı dağıtımını yapmış olmaktadır.

Sermaye niteliğinde olan bir kaynağın tescil ettirilmeyip “borç tutarı” gibi gösterilmek istenmesine yönelik işlemlerin, “Örtülü sermaye” kenar başlığını taşıyan KVK’nın 12. maddesinde kaleme alındığını belirtmeliyiz. Söz konusu maddede yer alan düzenlemeler uyarınca, ortağın şirkete verdiği bu tip borçların tamamının değil, sadece hesap dönemi içerisinde şirketin öz sermayesinin⁸ üç katını aşan kısmının şirkete örtülü yoldan konulmuş sermaye gibi değerlendirmesi söz konusu olur. Burada, ortağın şirkete verdiği borcun sadece şirketin öz sermayesinin üç katını aşan kısmının peçeleme işlemi kapsamında değerlendirilmesini yerinde buluyoruz. Zira şirkete sermaye koymak yerine aynı tutarı şirkete borç olarak vermek suretiyle faiz geliri elde etmeyi tercih eden ortağın bu irade serbestisinin önüne geçilmemesi gerekir.

III. Değerlendirme ve Sonuç:

Şirketin ve ortağının birlikte yürüttüğü transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını ve örtülü sermaye kapsamındaki işlemler; çoğu kez bir taraftan şirketin kurumlar vergisi matrahının düşürülmesi, diğer taraftan da dağıtılmak istenen kâr payı üzerindeki verginin kaçırılması amaçlarıyla yapılırlar ve bu nitelikleriyle ön plana çıkarlar. Zaten söz konusu işlemlerin daha az vergi ödeyebilmek için yapılması, bu işlemlerin özel hukuk açısın-

⁸ Bilançonun aktif toplamı ile borç toplamı arasındaki fark öz sermayeyi teşkil eder (VUK md. 192). Dolayısıyla, örtülü sermayenin hesaplanmasında dikkate alınacak öz sermaye tutarı, kurumun dönem başı bilançosunda kayıtlı aktif toplamı ile borçları arasındaki farkı oluşturur. Bilançonun aktifinde mevcutlar ve alacaklar, pasif tablosunda ise borçlar gösterilmektedir. Şirketlerin nakit olarak elinde veya bankada tuttuğu parası, malı, makinesi, araç-gereç gibi demirbaşları, gayrimenkulleri, alacakları ve varsa zararları bilançonun aktif toplamını oluşturan iktisadi değerlerdir. Diğer taraftan; sermaye, yedek akçe, amortismanlar, borçlar, vergi ve diğer yasal yükümlülükler ile varsa dönem kârı, bilançonun pasif kısmını oluşturan kalemlerdir. Konu hakkında bkz. Mualla Öncel A. Kumrulu, N. Çağan, *a.g.e.*, s. 267; Doğan Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, Ezgi Kitapevi, 8. Bası, Bursa, 2002, s. 35, 36.

dan geçerliliklerini devam ettirebilmelerini sağlamaktadır⁹. Zira transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ve örtülü sermayeye konu işlemlerde yasal kayıtlarda yer alan fiyat, bedel, oran ve diğer bilgiler fiili anlamda gerçekleşen bilgilerdir¹⁰.

Öte yandan, kâr payı kazancı, ticaret hukuku esaslarına uygun bir kâr payı dağıtımı işlemi ile elde edilmiş olsaydı nasıl vergilendirilecek idiyse, aynı kazancın elde edilmesini sağlayan bu peçeleme işlemlerinin de aynı şekilde vergilendirilmesi gerekecektir. Bu nedenle, öncelikle peçeleme konusu harcamanın indiriminin yasaklanması suretiyle matrah artırımına gidilmesi ve sonrasında da peçeleme işlemi ile ortağa aktarılan şirket kazancının ekonomik olarak ortağın kâr payı geliri şeklinde nitelendirilerek vergilendirilmesi gerekmektedir¹¹.

Son olarak, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ve örtülü sermayeye konu işlemler ile ortağın gizli şekilde kâr payı dağıtımını yapan şirketlerin, vergi idaresi tarafından söz konusu peçeleme işlemlerine dair herhangi bir tespit yapılmadan önce aşağıda yer verdiğimiz belirli düzeltme işlemlerine başvurabileceklerine değinmemiz gerekir.

Buna göre şirketler;

a) henüz hesap dönemi kapanmamış ise emsallere aykırı bedel ve fiyatlar üzerinden yaptığı ödemelerin emsallerini aşan kısmını ve yine örtülü sermayeye tekabül eden borç kısmı üzerinden ortaklarına ödedikleri faizleri hesaplarına ekleyerek,

b) eğer hesap dönemi kapanmış ancak beyanname verme zamanı gelmemişse, yaptığı ödemelerin emsallerini aşan kısmını ve örtülü sermayeye

⁹ Benzer görüş için bkz. Şükrü Kızılot, **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002, s. 236; Mehmet Batun, **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım ve Muvazaa**, Vergi Dünyası, S. 344, Nisan, 2010, s. 115; Selman Koç, **Yeni Kurumlar Vergisi Yasasına Göre Örtülü Kazanç Dağıtım**, Vergi Dünyası, S. 302, Ekim, 2006, s. 34.

¹⁰ Mesut Koyuncu, **Örtülü Sermaye, Örtülü Kazanç Dağıtım ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, 2005, s. 4.

¹¹ Özgür Biyan, **Türk Vergi Hukukunda Yeni Bir Boyut: Transfer Fiyatlandırması**, Bütçe Dünyası, Cilt 2, S. 26, 2007, s. 34.

tekabül eden borç kısmı üzerinden ortaklarına ödedikleri faizleri kurumlar vergisi beyannamelerine dahil ederek,

c) hesap dönemi kapandıktan sonra beyannamelerini verip kurumlar vergisini ödemişlerse de, VUK md. 371'e uyum bir şekilde pişmanlık ve ıslah başvurusunda bulunup kayba uğrattıkları vergiyi pişmanlık zammıyla birlikte ödeyerek, olası bir vergi tarhiyatının olumsuz etkilerini tamamen ortadan kaldırabilirler veya etkisini azaltabilirler.

