

# KONTROL EDİLEN YABANCI İŞTİRAKLERİN KAZANCININ TÜRK KURUMLAR VERGİSİ KARŞISINDAKİ KONUMU



Doğan ŞENYÜZ\*

## I- GİRİŞ

**B**azı ülkeler yatırımları kendi ülkelerine çekmek için çok düşük veya sembolik vergi oranları uygulamak ve diğer şekillerde çok özel vergi avantajları sağlamaktadırlar. Vergi rekabeti olarak adlandırılan bu durumun sermaye ve yatırım tercihleri üzerinde önemli derecede etkili olduğu bilinen bir olgudur. Başka ülkelerin yarattığı imtiyaz ve avantajlar karşısında yerli girişimciler de kendi ülkelerinde yatırım yapmak veya yapılan yatırımlara iştirak etmek yerine yatırımlarını bu ülkelere kanalize etmektedirler. Hal böyle olunca yurt dışındaki düşük vergi oranlı ülkelere yönelen kurumlar ile Türkiye’de yatırım yapan kurumlar arasında ciddi bir vergi eşitsizliği doğmaktadır. Yurt içinde yatırım yapan firmalarla yurt dışında yatırım yapan firmalar arasındaki bu eşitsizliğe vergi sisteminin kayıtsız kalması düşünülemez. Vergi avantaj ve teşvikleriyle yaratılan vergi tarafsızlığının ve eşitsizliğin bir şekilde giderilmesi gerekir. Bu noktada düşünülebilecek yöntemlerden biri yabancı ülkedeki yerli kurumların iştiraklerinin kazançlarının adeta Türkiye’de elde edilmişçesine Türkiye tarafından vergilendirilmesidir. Böylelikle, yurt dışındaki kurumlardan elde edilen kazançlar ile yurt içindeki kazançların vergi yükleri yaklaşık seviyeye getirilmiş olur ki, sonuçta özellikle ülkeler arasında “**vergi eşitsizliği**” ve “**vergi tarafsızlığı**” belirli ölçüler içinde sağlanmış olur.

Kurumlar yurt dışı iştiraklerinin kazançların çok düşük vergi yüküne maruz bırakılması nedeniyle sermaye ve yatırım tercihlerini bu ülkelere yönlendirmektedirler. Acımasız rekabet ortamı içinde böyle davranan firmalara karşı, diğer firmalara hak vermemek elde değildir. Vergi ödeyen bir kurum ile avantajlardan yararlanarak vergi ödemeyen bir kurumun rekabet etmesi beklenemez. Yatırım ve sermaye tercihlerde vergi yükünü bu derece ön planda olmaktan çıkartan bir müesseseye ihtiyaç duyulmuştur. Bu müessese “**kontrol edilen yabancı kurum**” kavramı ile ortaya konmuştur. Kontrol edilen yabancı kurum kapsamında kalan kurumların belirli nitelikteki kazançlarının Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulması öngörülmüştür. Getirilen müesseseye ülkemiz açısından vergi cennetleri ile mücadelede önemli bir müesseseye yer verilmiş olunmaktadır.

## II- KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANÇLARININ VERGİLENDİRME SÜRECİ

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yabancı iştiraklerinin elde ettikleri kazançlar önce o ülke kanunlarına göre vergilendirilir. Sonra kâr dağıtımı yapılır. Kârların

\* Prof. Dr., Uludağ Ün., İİBF, Maliye Bölümü



nasıl bir vergilendirme rejimine tabi tutulacağı ise iştirak eden kurumun ait olduğu ülkenin vergi mevzuatına bakılarak belirlenir. Ülkemiz mevzuatında yabancı iştiraklerden sağlanan kârların vergilemeye tabi tutulabilmesi her şeyden önce bunların dağıtımına bağlanmıştır. Bu esasın sonucu olarak kurum kâr dağıtmadığı sürece iştirak eden kurumca elde edilen gelir olmayacağından vergileme de yapılmayacaktır. İştirakin bulunduğu ülkede kurumlar vergisi yükünün düşük tutulmasının üzerine bir de bu kurum ayrıca kârlarını dağıtmayarak, iştirak eden kurum açısından vergi planlaması ve vergi ertelenmesine imkan verilmesi iştirak eden kurumun yabancı ülkedeki iştirak kazançlarına devletlerin farklı bir bakış getirilmesini zorunlu kılmıştır. Zorunluluğun bir sonucu olarak, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "**Kontrol Edilen Ya-**

**bancı Kurum Kazancı**"(KEYKK) başlıklı 7. maddesiyle pozitif hukuka yeni bir müessese getirilmiştir. Getirilen müesseseyle kurumların (1) yurt dışındaki iştiraklerinden sağladıkları iştirak kazançlarına ayrı bir sayfa açılmıştır. Tam mükellef kurumların, getirilen ölçüler içinde, Türkiye'deki vergiye tabi matrah bulunurken yurt dışı iştiraklerin kazançlarının kurum kazancına **ilavesi** öngörülmektedir. Hal böyle olunca kontrol edilen yabancı kurumların kazançları, vergilendirme açısından, adeta Türkiye'de elde edilmiş gibi değerlendirilir hale getirilmiştir.

Kontrol edilen yabancı kurumların belirli nitelikteki kazançlarının ödenecek kurumlar vergisine ulaşınca kadar geçirilen dört aşamadaki yerini vergilendirme bütünlüğü içinde görebilmek açısından aşağıdaki tablonun düzenlenmesinde yarar görülmüştür.

|                   |                                       |                                                                                                                                            |
|-------------------|---------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>I. AŞAMA</b>   | <b>SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİ</b>  | Gayrisafi Hasılat - Giderler = Safi Kurum Kazancı                                                                                          |
| <b>II. AŞAMA</b>  | <b>VERGİYE TABİ MATRAH</b>            | Safi Kurum Kazancı- (İndirimler + KEYKK) = Vergiye Tabi Matrah<br>- Zararlar<br>- Bağış ve Yardımlar<br>- Ar-Ge Harcamaları                |
| <b>III. AŞAMA</b> | <b>VERGİNİN TARHİNİN HESAPLANMASI</b> | Vergiye Tabi Matrah x 0.20 = Hesaplanan Kurumlar Vergisi                                                                                   |
| <b>IV. AŞAMA</b>  | <b>ÖDENECEK VERGİNİN BULUNMASI</b>    | Hesaplanan Kurumlar Vergisi - Mahsuplar = Ödenecek Vergi<br>- Geçici Vergi<br>- Tevkif Edilen Vergiler<br>- Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergi |

### III- YURT DIŞI İŞTİRAKIN KAZANCININ TÜRKİYE'DE VERGİLENDİRME ŞARTLARI

KVK yeni haliyle iştirak edilen kurumun kazancının Türkiye'de vergilendirilebilmesi için hem kurum hem de kazancın niteliği açısından şart niteli-

ğinde düzenlemeler getirmiştir. Yabancı iştirakin kazancının Türkiye'de vergiye tabi tutulması hem kuruma ve hem de kazanca yönelik aşağıda açıklanan şartların birlikte sağlanması halinde mümkün olacaktır.

(1) Maddedeki düzenleme iştirak eden olarak sadece tam mükellef kurumları değil, tam mükellef gerçek kişileri de kapsamına almıştır. Tam mükellef bir gerçek kişi yurt dışında bir kurumun ortağı ise, şartları dahilinde, bu kurumun kazancının da Türkiye'de doğrudan kurumlar vergisine tabi tutulması öngörülmüştür.



## A- İŞTİRAK EDİLEN KURUMUN NİTELİĞİNE YÖNELİK ŞARTLAR

İştirak edilen kurumun niteliğine yönelik yabancı olması ve kontrol edilir olması şeklinde iki özellik getirilmiştir.

### 1- İştirak Edilenin Yabancı (Yurt Dışında) Kurum Olması

İştirak edilen (yavru) kurumun yabancı olmasından kasıt bunun yurt dışında kurulu bir iştirak olmasıdır. İştirakin yurtiçinde kurulu bulunması halinde yabancılik şartı gerçekleşmiş sayılmaz. İştirak eden kurum da Türkiye açısından tam mükellef olmak durumundadır.

### 2- İştirak Edilen Kurumun Yurt İçi Kurumca Kontrol Edilir Olması

İştirak eden her kurum iştiraki üzerinde belirli bir söz hakkına sahip olur. Söz sahibi olanın derecesi iştiraki kontrol etme noktasında olabileceği gibi olmayabilir de. Kazancı Türkiye’de vergilendirilecek yabancı iştirakin kazancının Türkiye’de vergiye tabi tutulması için Türkiye’deki tam mükellef kurum ile arasında belirli ölçüler içinde bağılılığın varlığı aranmıştır. Kanun’da öngörülen bağılılık düzeyine ulaşılması halinde iştirak edilen kurum kontrol edilen kurum niteliğinde sayılacak, aksi takdirde sayılmayacaktır. Bir kurumun kontrol edilen kurum sayılması açısından KVK’nın 7. maddesinde getirilen hüküm ve bu çerçevede ortaya konan ölçüler şöyledir.

**“Türkiye açısından tam mükellef olan gerçek kişi veya kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50’sine sahip olmaları gerekir.”**

Bir kurumun kontrol ölçütleri olarak sermaye, kâr payı ve oy kullanma hakkı olarak üç ölçü belirlenmiştir. Bu ölçülere bakılarak kurumun bir başka kurum tarafından kontrol edilip edilmediği konusunda bir yargıya varmak mümkün hale gelecektir. Yurt içi kurumun yurt dışı iştirak üzerinde sermaye veya kâr payı veyahut oy kullanma itibarıyla % 50 ve daha fazla oranda bir etki sahibi olması kontrol etmenin varlığı şeklinde algılanmıştır. Belirlenen ölçülerden herhangi biri itibarıyla bu oranın (sınırın) üstünde sahiplik ilişkisinin bulunması halinde iştirak edilen kurumun iştirak eden kurumun kontrolü altında olduğu söylenebilecektir. Yani, üç ölçüden hangisi itibarıyla olursa olsun sınırın aşılması halinde iştirak edilen kurum **“kontrol edilen kurum”** olarak kabul edilecektir. Aksi takdirde kontrol etmeden veya edilmeden bahsedilemez. Kontrol ölçülerinin hangisinde olursa olsun yıl içinde değişim meydana gelirse, ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınır (KVK md. 7/3).

Maddede **“doğrudan veya dolaylı”** ve **“ayrı ayrı ya da birlikte”** ifadelerine yer verilmesi ile iştirak paylarının grup şirketleri arasında paylaştırılıp belirtilen % 50 oranının altında kalınarak yapılabilecek bir dolanmanın engellenmesi amaçlanmıştır. İştirak edilen bir kurum kontrol edilen yabancı kurum kapsamında ise Türk kurumlar vergisi açısından dikkat edilmesi gereken bir iştirakle karşı karşıyayız demektir. Türkiye’deki bir kurum yurt dışındaki bir iştirakini kontrol ediyorsa, kontrol edilen yurt dışı iştirakin, kârlarını dağıtıp dağıtmadığına bakılmaksızın yani **fiilen dağıtılmasa bile** vergi uygulamaları açt-



sından dağıtılmış kabul edilerek, bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulması ön-görülmektedir.

Ancak bir hususa dikkat çekmek gerekir. O da bir yabancı iştirakin kontrol edilen nitelikte olması onun kazancının her şart altında Türkiye’de vergilendirileceği anlamına gelmeyeceğidir. Yabancı iştirak kontrol edilen nitelikte olsa bile onun belirli nitelikleri taşımayan kazançlarının Türkiye’de vergiye tabi tutulması söz konusu değildir. Bir başka deyişle bir kurumun kontrol edilen nitelikte olması onun kazançlarının Türkiye’de vergilendirilmesi için tek başına yeterli görülmez. Yabancı kurumun kontrol edilir olması başka şey, kazancının Türkiye’de beyan mükellefiyeti başka şeydir. Kontrol edildiği durumda dahi iştirakin belirli kazançları Türkiye’de vergilendirilirken, belirli kazançları vergilendirilemez nitelik arz eder. Gerçi madde başlığında **“kontrol edilen yabancı kurum kazancı”** şeklinde genel bir ifadeye yer verilmişse de kontrol edilen yabancı kurum statüsü kazançlarının Türkiye’ye beyanı için yeterli değildir. Kontrol edilme Türkiye’de vergilendirme açısından ön-görülen şartlardan sadece biri olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle kontrol edilen yabancı kurum statüsündeki iştirakin kazancının kayıtsız şartsız Türkiye’de beyan edileceği düşüncesi doğru değildir. Kontrol edilen yabancı kurumun, ancak aşağıda açıklanan belirli özelliklere sahip kazançlarının Türkiye’de kurumlar vergisi matrahına dahil edilmesi düzenlenmiştir. Kontrol edilen yabancı kurum olmakla beraber belirli özellikleri taşımayan iştiraklerin kazançlarının Türkiye’ye beyanına gerek yoktur.

Yabancı iştirak kontrol edilen konumda değilse, kazancının özellikleri ne olursa olsun Türkiye’deki kurum kazancına ilavesine gerek olmaması yanında, şartları dahilinde iştirak kazancı istisnasından yararlanmasına da engel bir şey yoktur.

## B- İŞTİRAK EDİLEN KURUMUN KAZANCINA YÖNELİK ŞARTLAR

İştirak edilen yabancı kurumun kazancının Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulması için kazancın belirli nitelikleri taşımasına bağlıdır. Kazancın niteliğine ilişkin şart da, KVK’nın 7. maddesinin 1 bendinin (a), (b) ve (c) alt bentlerinde üç ayrı şart olarak ortaya konmuştur. Her üç şart bir arada gerçekleşirse, Türkiye’de vergilendirme açısından, kurumun kazancının niteliğine ilişkin şart gerçekleşmiş sayılacaktır. Üç şartın bir arada gerçekleşmemesi durumunda yabancı kurum kontrol edilen konum olsa bile kazancı Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulmayacaktır.

### 1- İştirakin Kazanç Bileşimi İçinde Pasif Karakterli Gelirlerin % 25 veya Fazla Ağırlıkta Olması

Kontrol edilen yabancı kurumun (iştirakin) ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının % 25 veya fazlasının pasif nitelikli gelirlerden meydana gelmesi gerekir. Pasif nitelikli gelir ile faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış gelirleri kastedilmektedir. Bu çerçevede kurum faaliyetiyle orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler aktif nitelikli gelirler olarak kabul edilecektir. Ticari, zirai veya mesleki faaliyetin yürütülmesinin doğasında emek, sermaye ve organizasyon vardır. Buradaki ölçü



işin niteliğine bağlı olarak emek, sermaye ve organizasyonun belirli ağırlıkta bulunmasıdır. Bu nedenle ilgili faaliyetlerde emek, sermaye ve organizasyonun yürütülen faaliyetin ölçeği ile orantılı olması ayrıca aranır. Faaliyetle orantılı olmayan şekilde yetersiz emek veya sermayeye koşullarında sürdürülen ve belirli organizasyona dayanmayan ticari, zirai veya mesleki faaliyetlerden elde edilen kazançlar da pasif nitelikli gelir olarak kabul edilir. Kanuni sınır; *Pasif nitelikli gelirler / Gayrisafi hasılat = % 25 veya fazlası*'dır. Bu sınırın aşılması durumunda iştirakin kazancı Türkiye'deki tam mükellef kurumun vergiye tabi matrahı içinde yer alacaktır. Maddedeki pasif nitelikli gelir kavramı aktif nitelikli gelirlerin karşılığı olarak kullanıldığından aktif nitelikli gelirlerin gayrisafi hasılat içindeki payının % 75'ten fazla olması halinde kontrol edilen kurumun kazancı Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulmayacaktır. Örneğin, yabancı iştirakin toplam 100 birim olan gayrisafi hasılatının bileşimi aşağıdaki gibi olsun:

|                                    |    |
|------------------------------------|----|
| - Ticari hasılat tutarı .....      | 30 |
| - Kâr payı geliri .....            | 10 |
| - Faiz geliri.....                 | 15 |
| - Kira geliri.....                 | 35 |
| - Menkul kıymet satış geliri ..... | 10 |

İştirakin pasif nitelikli gelirlerinin (kâr payı, faiz, kira ve menkul kıymet satış geliri) toplamının gayrisafi hasılatı oranı ( $70/100=$ ) % 70 olması ve bu oranın da kanunda belirtilen % 25 sınırını aşması nedeniyle kontrol edilen yabancı kurumun kazancının Türkiye'de vergiye tabi tutulması açısından kazancın bileşimine ilişkin şart gerçekleşmiş olacaktır. Örnekte, biran için ticari hasılatın tutarı 280 birim

olduğunu kabul edilirse, pasif nitelikli gelirlerin gayrisafi hasılatı oranının ( $70/350=$ ) % 20, bu oranın da kanundaki % 25 sınırını aşmamış olduğu dikkate alındığında, kontrol edilen yabancı kurum için kazanç bileşimine ilişkin şart gerçekleşmemiş sayılır. Son durumda, diğer tüm şartlar sağlansa bile kontrol edilen yabancı iştirakin kazancının Türkiye'de vergiye tabi tutulması düşünülemez.

## 2- İştirakin Yabancı Ülkedeki Vergi Yükünün % 10'un Altında Olması

İştirakin kazancının ticari bilanço kârı üzerinden % 10'dan az oranda gelir veya kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması halinde Türkiye'de vergiye tabi olması söz konusu olur. Yurt dışında kurulu iştiraklerin kurum kazançlarının % 10'dan daha az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri gelir üzerinden alınan bir vergi yükü taşıması ile nominal vergi oranı değil, efektif vergi yükü ifade edilir. % 10'dan az oranla karşılaştırmaya esas alınacak vergi yükü, toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabılır kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir. Bu şart ile yurt dışında belirli bir vergi yükü ile karşıya kalmayan yabancı iştiraklerin bu kazançlarının Türkiye'de vergiye tabi tutulması amaçlanmıştır. Örneğin, bir yabancı iştirakin ticari kazancı 90 birim, vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen tutarı 10 birim, yabancı ülkedeki vergi oranının % 15 ve kazancın yarısının vergiden istisna edildiğini kabul edelim. Bu durumda hesaplanacak kurumlar vergisi tutarı ( $100/2 \times 0,15=$ ) 7,5 birim, hesaplanan verginin **vergi öncesi kâra oranı** da ( $7,5/90=$ ) % 8,33 olur. Bu durumda,

her ne kadar nominal  
güven nominal  
da efektif vergi  
için, iştirak edilen  
kazançları üzerinden  
len %10'dan az  
sınası şartı gerçe  
3- İştirakin  
100.000 YTL ÖZ  
Kontrol edilen ya  
gayrisafi hasılatı  
(100.000 YTL ka  
aşması halinde,  
ye'deki kazanç  
almıştır. Kontrol  
rumun yıllık ga  
belirlenen bu tut  
lacak bir şey yok  
tirakin hasılatını  
sinde, ilgili iştir  
son gününde geç  
Bankası'nca açık  
esas alınacaktır.  
IV- TÜRKİYE  
Bİ TUTULACA  
SAPLANMASI  
LAR  
Kontrol edilen ya  
nda açıklanan t  
döneminde sağla  
Türkiye'de verg  
Türkiye'deki kur  
na dahil edilece  
tespiti bazı esasla  
A- TÜRKİYE  
TUTULACAK  
KURUMUN V  
RUM KAZANÇ  
Kontrol edilen  
mına giren ve y  
şartları birlikte  
raklerin Türkiye  
lacak kârları  
zançları ola



her ne kadar ülke mevzuatına göre uygulanan nominal vergi oranı % 15 olsa da efektif vergi yükü % 8,33 olduğu için, iştirak edilen yabancı kurumun kazançları üzerinden maddede belirtilen %10'dan az oranda vergi yükü taşınması şartı gerçekleşmiş olmaktadır.

### 3- İştirakin Hasılat Tutarının 100.000 YTL Üzeri Olması

Kontrol edilen yabancı kurumun yıllık gayrisafi hasılatının belli bir tutarı (100.000 YTL karşılığı yabancı para) aşması halinde, kazancının Türkiye'deki kazanç ilavesi hüküm altına alınmıştır. Kontrol edilen yurt dışı kurumun yıllık gayrisafi hasılat tutarı belirlenen bu tutarı geçmiyorsa yapılacak bir şey yoktur. Yurt dışındaki iştirakin hasılatının YTL'ye çevrilmesinde, ilgili iştirakin hesap döneminin son gününde geçerli olan T.C. Merkez Bankası'na açıklanan döviz alış kuru esas alınacaktır.

### IV- TÜRKİYE'DE VERGİYE TABİ TUTULACAK KAZANCIN HESAPLANMASINA İLİŞKİN ESASLAR

Kontrol edilen yabancı kurumun, yukarıda açıklanan tüm şartları aynı hesap döneminde sağlaması halinde, kazancı Türkiye'de vergiye tabi tutulacaktır. Türkiye'deki kurumlar vergisi matrahına dahil edilecek iştirakin kazancının tespiti bazı esaslara bağlanmıştır.

#### A- TÜRKİYE'DE VERGİYE TABİ TUTULACAK KAZANÇ YABANCI KURUMUN VERGİ ÖNCESİ KURUM KAZANCIDIR

Kontrol edilen yabancı kurum kapsamına giren ve yukarıda belirtilen tüm şartları birlikte taşıyan yurt dışı iştiraklerin Türkiye'de vergiye tabi tutulacak kârları, vergi öncesi kurum kazancı olarak anlaşılmalıdır. Diğer bir

anlatımla yurt dışı iştirakin hesap dönemi sonu itibarıyla gelir tablosunda yer alan vergi öncesi kurum kazancı Türkiye'deki vergilemede esas alınacaktır. Örneğin, yabancı kurumun kazancı 100 birim, bu ülkede vergi oranı % 8 olduğunda hesaplanan vergi 8 birim, vergi sonrası kazanç 92 birim olur. Türkiye'de kurumlar vergisi matrahına dahil edilerek, vergiye tabi tutulacak kazancın tespitinde iştirakin vergi öncesi kurum kazancı olan 100 birim dikkate alınacaktır.

#### B- TÜRKİYE'DE VERGİLENDİRİLECEK KAZANÇ YABANCI KURUMDAKİ SAHİP OLUNAN HİSSE ORANINA GÖRE HESAPLANIR

Yurt dışı iştirakin yabancı ülkede elde ettiği tüm kazanç üzerinden Türkiye'de vergilendirilmesi beklenemez. Türkiye'de vergiye tabi tutulacak yabancı kurum kazancı, yurt dışı iştirakin elde etmiş olduğu kazançtan Türkiye'deki kuruma isabet eden kısmı olarak bulunur. Türkiye'de vergiye tabi tutulacak kısım için yurt dışı iştirakteki hisse oranı dikkate alınır. Bir başka ifadeyle Türkiye'deki tam mükellef kurum yurt dışı iştirake % 65 oranında ortak ise, bu iştirakin kazancının % 65'ine isabet eden tutar Türkiye'deki kurum kazancına ilave edilecek tutar olur. Türkiye'deki kurumun yurt dışı iştirakindeki hisse oranı, hesap dönemi içinde değişime uğraması durumunda Türkiye'de vergiye tabi tutulacak kurum kazancı, Türkiye'deki kurumun yurt dışı iştirakinde ilgili hesap dönemi içerisinde sahip olduğu en yüksek hisse oranı dikkate alınmak suretiyle bulunur.

Yıl içerisinde, ortak olunan yurt dışı iştirakin hisseleri hesap döneminin son gününe gelmeden herhangi bir muva-



zaa olmaksızın elden çıkarılması durumunda genelde bir yandan kontrol elden gitmiş olacağından diğer yandan elde edilen kâr payı da olmayacağından iştirakin kazancının Türkiye'deki kazanca ilavesine gerek kalmaz. Ancak hisselerin muvazaalı şekilde elden çıkartılmış olması veya kapanış günü itibarıyla kontrol unsurunun devam etmesi durumunda Türkiye'de vergiye tabi tutulacak kazanç, hesap döneminin son gün itibarıyla hesaplanan hisse oranı değil, ilgili hesap dönemi içinde sahip olunan en yüksek hisse oranı esas alınarak hesaplanacaktır.

#### C- İŞTİRAKİN YURT DIŞINDA ÖDEDİĞİ VERGİLER MAHSUP EDİLİR

İştirak kazancı Türkiye'de vergilendirilecek ise kazanç üzerinden daha önceden ödenen vergilerin mahsup edilmesi düzenlenmiştir. Yurt dışındaki iştirakin ödemiş olduğu gelir üzerinden alınan vergiler Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir (KVK md. 33). Böylece yurt dışı iştirakin kazancı üzerinden biri yurt dışında biri yurt içinde iki defa vergi alınmasının yani çifte vergilendirmenin önüne geçilmiş olur.

Diğer taraftan, yurt dışında kurulu iştirakin kâr payı dağıtımında bulunması halinde, elde edilen kâr paylarının daha önce Türkiye'de vergilenmiş kısmı üzerinden Türkiye'de kurumlar vergisi hesaplanmaması gerektiği hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm ile aynı kazanç üzerinden çifte vergilemenin önlenmesi sağlanmaktadır. Ancak yurt dışında kurulu iştirakin daha önce bu kapsamda Türkiye'de vergiye tabi tutulmuş gelirinden daha fazla kâr payı dağıtması halinde, aşan kısım kurumlar vergisine tabi tutula-

caktır. Zira, söz konusu bu kısım daha önce Türkiye'de vergiye tabi tutulmamıştır.

#### V- SONUÇ

Tam mükellef kurumların yabancı kurumlara iştirak etmeleri doğaldır. Yatırımları ve sermayeyi ülkelerine çekmek isteyen ülkeler kendi ülkelerinde ciddi vergi avantajları yaratmaktadırlar. Yaratılan düşük vergi yükleriyle yatırımlarını cazip hale getiren ülkelerin bu tutumundan ülkemizin de rahatsız olması kaçınılmaz olmuştur. Sonuçta **"Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançları"** başlıklı bir madde ile yabancı ülkelerdeki iştiraklerin kazançlarının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulmasının yolu açılmıştır.

Getirilen düzenleme, biri iştirak edilen kurumun, diğeri iştirakin elde ettiği kazancın niteliği olmak üzere başlıca iki unsur üzerine oturtulmuştur. Ancak, maddeye iştirak ediler kurumun niteliğine işaret edilerek başlık verilmiştir. Oysa, her kontrol edilen yabancı kurumun kazancını Türkiye'de vergiye tabi tutmak diye bir şey yoktur. İştirakin kazancının Türkiye'de vergiye tabi tutulabilmesi için, kontrol edilen konumda olması yanında elde ettiği kazancın belirli niteliklere sahip olması da öngörülmüştür. İştirak edilen kurum ve kazanç itibarıyla ayrı ayrı tüm şartların sağlanması durumunda iştirakin kazancının iştirak eden kurumun kazancına ilave edilerek Türkiye'de vergiye tabi tutulması öngörülmüştür. Kontrol edilen yurt dışı iştirakin elde etmiş olduğu kârdan bu kuruma iştirak eden Türkiye'deki tam mükellef kuruma hissesi oranında isabet eden kısmı bulunarak matraha dahil edilmek suretiyle vergilendirme yapılır.