



## Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı ve Uluslararası Bilgi Değişiminin Önemi

### Controlled Foreign Corporation and Importance of Exchange of International Information

Taner Ercan<sup>1</sup>

RESEARCH  
ARTICLE

#### ARTICLE INFO

Submitted : 02.10.2020  
Revised : 08.11.2020  
Accepted : 23.11.2020  
Available : 29.12.2020

iThenticate similarity  
score: 17%

#### JEL classification:

H20, H25, H26

#### Keywords:

Controlled Foreign  
Corporation, Exchange  
of Information, Harmful  
Tax Competition,  
Double Tax  
Prevention  
Agreement, Earning of  
Controlled Foreign  
Corporation

#### ABSTRACT

Countries that want to take a share from the funds and capital flows of the saving countries and companies have started to make tax arrangements in order to get a share from the market in question with their unfair competition. In this context, the source countries have started to face concepts such as unfair tax competition, tax evasion, double tax prevention, tax base abrasion. Many countries have had to develop important tax institutions in order to prevent processes that underpin harmful tax competition. One of these was the concept of CFC and the foundation of this institution is based on the application of "information exchange". In order to raise awareness in rapidly moving international capital and investments, international information exchange can prevent unfair tax competition with CFC practices.

The main purpose of this article is CFC's Turkey and in the world to provide information about the legal scope of the CFC's is an institution that can prevent the harmful tax competition in the international exchange of information in order to operate effectively and efficiently is to draw attention to the importance. Agreements and arrangements such as the OECD model convention, FATCA implementation, double tax prevention agreements and the European Union Mutual Assistance Directive are the basis for achieving this goal.

**Cite this article as:** Ercan, T. (2020). "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı ve Uluslararası Bilgi Değişiminin Önemi", *International Journal of Public Finance*, 5(2), 167-192.

<sup>1</sup> Assist. Prof. Dr., Kırklareli University, Department of Public Finance, Turkey, ORCID: 0000-0001-9647-0127, [taner.ercan@klu.edu.tr](mailto:taner.ercan@klu.edu.tr)

## MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 02.10.2020  
Düzeltilme : 08.11.2020  
Kabul : 23.11.2020  
Yayın : 29.12.2020

iThenticate benzerlik oranı: %17

### JEL Kodu:

H20, H25, H26

### Anahtar Kelimeler:

Kontrol Edilen Yabancı Kurum, Bilgi Değişimi, Zararlı Vergi Rekabeti, Çifte Vergiyi Önleme Anlaşması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı

## Ö Z E T

Tasarruf sahibi ülke ve şirketlerin fonlarından, sermaye akımlarından pay almak isteyen ülkeler, bu süreçte haksız rekabet işlemleri ile söz konusu pazardan faydalanmak için yeni vergisel düzenlemeler yapmaya başlamışlardır. Bu kapsamda kaynak ülkeler haksız vergi rekabeti, vergi kaçakçılığı, çifte vergiyi önleme, matrah aşındırması gibi kavramlar ile karşı karşıya kalmaya başlamışlardır. Zararlı vergi rekabetine zemin oluşturan bu süreçleri önlemek adına birçok ülke farklı tedbirler almak ve mevzuatlarında farklı düzenlemeler geliştirmek durumunda kalmışlardır. Bunlardan birisi de KEYKK (Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı) kavramı olarak şekillenmiş olup, bu kurumun çalışma temelini "uluslararası bilgi değişim" uygulaması oluşturmaktadır. Hızla hareket eden uluslararası sermaye ve yatırımlarda farkındalığı arttırmak adına uluslararası bilgi değişimi haksız vergi rekabetinin önüne KEYKK uygulamaları ile geçilebileceği düşünülmektedir.

Bu makalenin temel amacı, KEYKK'nın Türkiye ve Dünyadaki yasal kapsamı hakkında bilgi vermek, zararlı vergi rekabetinin önüne geçebilecek bir müessese olan KEYKK'nın etkin ve verimli çalışabilmesi için uluslararası bilgi değişiminin önemine dikkat çekmektir. Makalede OECD model konvansiyonu, FATCA uygulaması, çifte vergiyi önleme anlaşmaları ve Avrupa Birliği Karşılıklı Yardımlaşma Direktifi gibi anlaşma ve düzenlemeler söz konusu amacın gerçekleştirilmesine dayanak olacak etmenlerdir.

## 1. Giriş

1990'lara gelindiğinde dünya ekonomisi birçok alanda köklü değişim sürecine girmiştir. Söz konusu farklılaşma sadece ekonomik farklılık temelinde değil, politika, iş yapma alışkanlıkları, siyaset, bilgi teknolojileri alanlarında da radikal değişim süreçlerine yol açmıştır. Ekonomik bariyerlerin kalktığı, radikal ekonomik izolasyonların kırıldığı bu sürece küreselleşme adı verilmiştir. Küreselleşme ile birlikte çokuluslu şirketler, karlarını maksimize etmek, düşük vergi ve maliyet faktöründen faydalanmak için dünyanın farklı bölgelerinde üretim yapmaya başlamışlardır. Bu sürecin de katkısıyla uluslararası rekabette yeni bir döneme girilmiştir (Öymen, 2000: 24).

Uluslararası rekabet çok uluslu şirketlerin yatırımlarını, sermayelerini yatırım yaptıkları ve yapacakları ülkelere yöneltmeye başlamışlardır. Maliyet avantajlarının yanında kâr transferlerinin kolaylıkla hareket edebilmesini, kârın vergi oranlarının daha düşük olduğu ya da hiç vergilemenin olmadığı ülkelere kaydırılması gibi tercihlere yönelmeye başlamıştır. Bu durum birtakım sorunları beraberinde getirmiştir, ülkelerin vergi matrahlarının aşınması ile sonuçlanmıştır. Bunun temel nedeni, ülkelerin yabancı sermayeyi kendi ülkelerine çekebilmek için girişmiş oldukları zararlı vergi rekabetidir. Yaşanan bu gelişmeler, vergi ile ilgili sorunların ulusal ve uluslararası politik gündemde daha fazla yer almasını sağlamıştır (Gedik, 2014a: 5).

Küreselleşme sonrasında vergi sistemleri, kendilerini küresel sisteme uyumlu hale getirerek, finansman etkinliğini sağlayabileceği ve mali gücünü koruyabileceği yeni vergi politikaları tasarlama gereksinimi duymuşlardır. Devletlerin vergi sistemlerini

yeniden düzenlemesinin sebebi ise küreselleşmenin vergileme üzerindeki yarattığı etkilerdir. Küreselleşme, ulus devlet kavramını zayıflatarak ulusal vergi politikalarının gücünü olumsuz etkilemiştir. Ayrıca ülkelerin bağımsız bir şekilde vergi politikası belirlemelerini sınırlandırmış olup, teknolojik gelişmeler sayesinde ticari liberalizasyon gibi bir takım gelişmeler sonucu sermaye gibi üretim faktörlerinin denetimini ve ulusal sınırlar içinde vergilendirilmesini zorlaşmaya başlamıştır. Küreselleşme sonrasında ticari kapsamdaki liberalleşme ve artan faktör hareketliliği sonucu ülkeler, vergi yapılarını üretim faktörlerini kendi sınırlarına çekecek şekilde oluşturmaya yönelmişlerdir (Doğan & Kabayel, 2016: 150-151). Uluslararası etkileşimlerin artması ile birlikte, birbirine bütünleşmiş bir ekonomik düzen elde edilmeye başlanmış ve devletler ellerindeki vergileme aracını, küreselleşme sürecinde elde edilebilecekleri faydayı maksimize edebileceği şekilde yeniden yapılandırmışlardır. Söz konusu yapılanma süreci çerçevesinde ülkeler birçok farklı vergisel tedbirler, kontrol mekanizmaları geliştirilmeye başlanmıştır. Bu kapsamdaki oluşturulan tedbir ve denetim süreçlerinin en önemlilerinden birisi de yabancı kurumların kazançlarının kontrolüdür. Bu sayede haksız vergi rekabeti yapan, vergi cenneti olarak isimlendirilen ülkelerdeki sermaye yatırımları tespit edilecek ve zararlı vergi rekabeti önlenebilecektir. Ülkelerin mevzuatlarında ve bu konudaki uluslararası kurumlar ile yaptıkları çalışmalar zararlı vergi rekabetinin önüne geçebileceklerdir. Bunun için ülkelerin gerek ulusal gerekse uluslararası düzeyde bilgi değişimine ve veri paylaşımına açık olmaları, başarıya ulaşmaları açısından büyük önem taşımaktadır. Makalenin kapsamı; kontrol edilen yabancı kurum kazancı çerçevesinde ve zararlı vergi rekabetine zemin hazırlayan uluslararası yatırımların tespitinde önemli bir kaynak olan bilgi değişim sürecinin irdelenmesidir.

Bu çalışmanın amacı Türkiye ve dünyada kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının mevzuat çerçevesindeki yerini belirtmek, bu kazançların uluslararası ilişkiler kapsamında tespit edilebilmesi için bilgi değişim faktörünün önemini vurgulamaktır. Ayrıca, kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının tespit yöntemlerinin uluslararası kapsamdaki uygulamaları hakkında bilgi vermektir.

## **2. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Kavramı, Türkiye ve Dünyadaki Yasal Kapsamı**

### **2.1. KEYKK Kavramı**

Küreselleşmenin tüm dünyada yoğun olarak yayılması sürecinde, vergi sistemlerinin önüne çıkan ve kısa ya da uzun vadede çözümlenmesi gereken birçok problem, yalnızca ulusal kapsamda olmayıp çok daha geniş bir çerçevede sosyo-ekonomik sürdürülebilirliği, sosyal adaleti, demokrasileri ve hatta doğal dengeleri tehdit eden sorunlardır. Tüm bu ve benzeri sorunlardan biri olan haksız vergi rekabeti de devletlerin bir ülkeden başka ülkeye yatırımların kaydırılmasını teşvik etmek amacıyla ayrıcalıklı, özel ya da istisnalar içeren vergi sistemleri uygulaması olarak nitelendirilmektedir. Ayrıca küresel çerçevede irdelendiğinde haksız vergi rekabeti sadece finansal kaynakların gerçeğe aykırı dağıtımını değil aynı zamanda bu süreçten

yararlanmak isteyen devlet ve kurumların da vergi uygulamasından kaçınılması olarak tanımlanmaktadır (Gedik, 2014a: 2). Bu durumun, diğer ülkelerin mali yapısını ve vergilendirme imkânını olumsuz etkilememesi için de çeşitli vergi güvenlik kurumları geliştirilmektedir. Söz konusu çerçevedeki tedbirlerden bir tanesi de gelir türlerinin safi tutarları üzerinden vergilendirilmesini garanti altına alan ve vergi güvenlik müesseselerinden bir tanesi de "kontrol edilen yabancı kurum kazançları" (KEYKK) düzenlemesidir. KEYKK, 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 tanımlanmaktadır (Gedik, 2014b: 85).

Genel olarak tarihsel biçimde, gerek bir uluslararası kuruluş olarak OECD'nin özel çalışmalarına, gerekse örneğin ABD gibi ülke uygulamalarına konu olan bu vergiden kaçınma veya vergi erteleme aracı "Kontrol Edilen Yabancı Kurum-Şirket" (Controlled Foreign Company-CFC) olarak özel bir terimle tanımlanmıştır. Bu türden şirketlerin kötüye kullanılmasını önleme düzenlemeleri de Kontrol Edilen Yabancı Kurum Mevzuatı (CFC Legislation) olarak literatüre ve çeşitli ülke hukuklarına girmiştir. Bugün gelinen noktada ise konu, son on yılda OECD ve AB gibi kuruluş ve bütünleşmelerin de özel çalışmalarıyla, haksız vergi rekabeti ile mücadele programlarının bir parçası haline gelerek daha da önem kazanmıştır. Kontrol edilen yabancı kurumlar (KEYK), kuruluş amacına bağlı olarak sahip oldukları unsurlar nedeniyle şirket kontrolünü elinde tutan ortaklarına, mukimi buldukları ülke vergi sistemi vasıtasıyla, bu kurumdan elde edilen gelirler üzerinden ödenmesi gereken verginin ertelenmesine veya vergiden kaçınmaya olanak sağlayan, yabancı ülkelerde kurulu kurum veya kuruluşlardır. Bu kapsamda yabancı ülkelere kurulu şirketlerin "kontrol edilen yabancı kurum" olarak kabul edilebilmesi için sahip olması gereken unsurlar belirlenmiştir. Söz konusu çerçevede haksız vergi rekabetinden korunmak ve tercihli vergi rejimlerinin veya cennetlerinin kullanımını önlemek amacıyla bu rejimi vergi sistemlerinin bir parçası olarak uygulayan ülkeler, vergisel kazanımlar açısından diğer ülkelere göre önemli faydalar elde etmektedirler (Sağlam, 2010: 3).

## 2.2. KEYKK'nın Türkiye'deki Yasal Kapsamı

KEYKK kavramı, Türk vergi sistemine ilk olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ile dâhil edilmiş olup, müessesenin adında yer alan "kurum" terimi, müessesenin uygulama kapsamı içerisinde yer alacak kurum ve kuruluşları belirlemesi anlamında önem taşımaktadır. Müessesenin adında, şirket, müessese veya kuruluş gibi terimlerin yerine kurum teriminin yer alması, KVK içerisinde yer alan bu düzenlemenin, yabancı ülkelere kurulan tüm kurum ve kuruluşları değil, sadece KVK kapsamına giren kurum tanımı içerisinde yer alan kurumları hedeflediğini, Ticaret Hukuku kapsamına giren diğer şirket türlerinin kapsam dışı bırakıldığını göstermektedir (Sağlam, 2010: 8).

Kurumlar Vergisi Kanunu ile Türk Vergi Sisteminin bir parçası haline gelmiş olan ve 1 Ocak 2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren KEYKK düzenlemesinin amacı, vergiden kaçınma veya vergi kaçakçılığı imkânı sağlayan bu vergisel düzenlemelerin olumsuz

etkilerinin ortadan kaldırılmasıdır. Ayrıca belli şartlar altında yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflerin yurtdışı iştirak kârlarının, fiilen dağıtılmasa bile vergi uygulamaları açısından dağıtılmış kabul edilerek, Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulmasının sağlanmasıdır. KEYKK müessesesi için KVK'nın genel gerekçesinde (GİB, 2007: 1); küreselleşmenin yoğun olarak artmaya başladığı 1990'lı yıllar boyunca dünya ölçeğinde yaşanan politik ve ekonomik dönüşümlerle sosyal, siyasal ve ekonomik yapıların dış dünya ile giderek daha fazla etkileşim, hatta bütünleşme süreci içine girmesinden kaynaklanmaktadır. Bu kapsamda yeni fırsatlara ve elbette yeni risklere de kapı araladığı, bu bağlamda öncelikle ele alınması gereken konular arasında, çağın gerekleri ve gerçekleri ile bağdaşır bir hukuki altyapı oluşturma hedefinin önemli bir yer tuttuğu belirtilmiştir. Kanunun 7 nci maddesinin gerekçesinde vergi sistemimize getirilen yeni uygulamalardan birisi olan KEYKK düzenlemesinin, bazı ülkelerde, diğer ülkeler aleyhine fon ve yatırımları çekmek için vergi erteleme olanağı getiren, zararlı vergi rekabetine yol açan uygulamalara yer verdiği, vergi sistemimizde vergi kayıp ve kaçağına yol açan ve vergiden kaçınmada kullanılabilen, bu yerlerdeki iştiraklere ilişkin işlemlerin düzenlenmesi amacıyla KEYK uygulamasının vergi mevzuatımız kapsamına alındığı gerçeğini vurgulamaktadır (GİB, 2007: 7). Bu madde ile uluslararası vergi uygulamalarındaki gelişmelere paralel olarak, ticari ve sınaî mahiyette olmayan yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranlı ülkelere yönlendiren mükellefler ile Türkiye'de yatırım yapan mükellefler arasındaki vergi eşitsizliğinin giderilmesinin amaçlandığı ifade edilmektedir (Resmi Gazete, 2007/1/5520: 7).

5520 Sayılı KVK'nun 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Resmi Gazete, 2007/26482: 1) ile KEYKK 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 gayrisafî hasılatının %25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, zirâî 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 gayrisafî hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi.*

*(2) Birinci fıkrada yer alan toplam vergi yükü, Kanunun 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" (Resmi Gazete, 2006/5520: 7).

Genel olarak tüm vergi sistemlerinde hedeflenen amaç, bir ülkenin vergilendirme yetkisi içerisinde bulunan vergi mükelleflerinin, yönetimi ve/veya denetimi altında bulunan ve/veya tamamen veya kısmen sahibi buldukları, vergi ödeme yükümlülüğü altında buldukları ülke dışında kurdukları şirket bünyesinde elde edilen gelirlerin, ülkeye getirilmemesi veya geç getirilmesi ve böylece ülkenin vergisel egemenlik alanına dâhil edilmemesi ve/veya geç dâhil edilmesi yüzünden oluşan vergi kaybının önüne geçilmesidir.

### 2.3. KEYKK Kavramının Uluslararası Çerçevedeki Yasal Kapsamı

KEYKK müessesesi, yurt dışındaki bağlı şirket kârının, dağıtılmamış olsa da ortakların mukim olduğu ülkede, sanki ortaklara dağıtılmış gibi vergilendirilmesi olarak tanımlanmaktadır. KEYKK müessesesini benimsemiş çoğu vergi sisteminde, KEYK'ler, yabancı ülkelerde ikamet eden ve kaynak ülkede (home state) doğrudan vergiye tabi olmayan "bağımsız vergilendirilebilir kişilikler (separate taxable entities)" olarak da kabul edilebilmektedir. Kaynak ülkede mukim olmayan KEYK'te iştiraki bulunan tam mükellef kişi ve kurumlar (conduit entities) ise -KEYKK müessesesi sayesinde doğrudan kaynak ülkede vergilendirilmektedir. Böylelikle bu kurumların vergi erteleme yoluyla vergiden kaçınması otomatik olarak önlenmiş olmaktadır. Ülke uygulamalarında çoğunlukla bağlı işletmelerin, hem kurumlar vergisi mükellefi, hem de gelir vergisi mükellefi ortakları KEYKK düzenlemelerine tabi olmaktadır. Bazı KEYKK düzenlemelerinde kurallar KEYK iştiraki konumunda olmayan ve kaynak ülkede mukim konumunda olan yatırım fonlarını (trusts) ve varlıkları (estates) da kapsayabilmektedir (Ortaç & Atabey, 2016: 17-18).

KEYKK uygulaması birçok ülkede farklı şekillerde yasal olarak ele alınmakla birlikte öz itibarı ile bir vergi güvenlik önlemi olarak mükelleflerin yurtdışındaki bağlı işletmelerini kullanarak vergiden kaçınma şeklindeki davranışlarının önüne geçmektir. Bu kapsamda KEYKK'nın farklı ülkelerdeki yasal kapsamlarına bakacak olursak çeşitli yaklaşımlar ile mevzuatlarında uyguladıkları gözlemlenmektedir.

ABD; KEYKK düzenlemeleri ABD kanunu (US code) "26. Başlık" altında yer alan İç Gelir Yasası (Internal Revenue Code)'da Subpart F-Controlled Foreign Corporations başlığında 951-965. Maddeler arasında düzenlenmiştir. KEYK, yabancı bir kurumun ABD hissedarları tarafından, vergilendirme yılının herhangi bir gününde, doğrudan, dolaylı veya zımni olarak, oy kullanma hakkının veya hissesinin %50'den fazlasına sahip olunan yabancı kurumlardır (Gedik, 2014a: 43).

ABD vatandaşı olan veya ABD'de ikamet etmekte olan şirket veya şahıslar tarafından oy kullanma hakkının en az %10 veya daha fazlasının elinde bulundurulduğu bazı kontrol edilen yabancı kurum kazançları, ABD vergi mevzuatının konuya ilişkin özel hükümleri (Subpart F Income Taxation Regulations) uyarınca ABD'de vergiye tabi tutulmaktadır. Buna göre, KEYK hükümleri, ABD vatandaşı olan veya ABD'de ikamet etmekte olan şirket veya şahıslar tarafından oy kullanma hakkının veya hisse senetlerinin en az %50'sinin veya daha fazlasının elinde bulundurulduğu yabancı şirketler için geçerli olmaktadır. Bu kapsamda kalan kontrol edilen yabancı şirketlerden kâr payı elde etmekte olan tüm şahıs veya şirketler hem bu şirketlerin yabancı ülkelerde elde etmiş oldukları kazançları, hem de bu şirketlerin ABD'deki yatırımları nedeniyle elde etmiş oldukları kazançların toplamından kendilerine düşen payları Amerikan Vergi İdaresi'ne (Internal Revenue Service, IRS'e) beyan etmek durumundadırlar (Bilen, 2010: 43-44).

*İngiltere*; KEYKK düzenlemelerinin yer aldığı 1988 Taxes Act 747. Maddesinde, şirketin hesap dönemi içinde herhangi bir zamanda İngiltere'de yerleşik olmayan ve İngiltere'de yerleşik kişiler tarafından kontrol edilen şirketlerinin, düşük vergi uygulayan ülkelerde kurulmuş ise bu bölümdeki kuralların uygulanacağı düzenlenmiştir (Gedik, 2014a: 33). Yabancı kurumun İngiliz KEYKK mevzuatı uyarınca vergilendirilmesi, ancak İngiltere'de ikamet ettiği kabul edilen yabancı kurum hissedarlarının yabancı kurumda en az %25 oranında bir hisse senedine sahip olmaları durumunda mümkün olabilmektedir. Söz konusu asgari iştirak oranının hesabında bu şahsın doğrudan veya dolaylı şekilde sahip olduğu hisse senetlerinin toplam oranı dikkate alınmaktadır. Yabancı bir şirketin KEYKK kapsamına alınabilmesi için bu şirketin hisse senetlerinin en az %50'sinin İngiltere mukimi hissedarlar tarafından kontrol ediliyor olması gerekmektedir. Asgari kontrol testinin bir tamamlayıcısı olarak, eğer yabancı şirket hisse senetleri 2 şahıs tarafından kontrol ediliyor ve bu şahıslardan İngiltere mukimi olanın yabancı şirketteki iştirak oranı %40 ise, diğer ortağın yabancı şirketteki payının en az %40 ve en çok %55 olması koşuluyla, asgari kontrol oranı şartının sağlandığı kabul edilmektedir (Bilen, 2010: 47-48).

*Fransa*; KEYKK düzenlemesinin, yabancı şubeler veya sürekli olarak kurulmuş Fransız şirketlerine ve Fransız şirketlerin doğrudan veya dolaylı sermayesinin, mali haklarının veya oy hakkının en az %50'sine sahip olan yabancı ortaklarına uygulayacağı hükmü 1992 ve 2006 değişiklikleri sonrası kanuni kişiliklere bakılmaksızın tüm yabancı kurumları kapsayacak şekilde genişletilmiştir (Gedik, 2014a: 34). Fransa'da KEYKK düzenlemesi ve ilgili mevzuat, Fransa mukimi kurumlar tarafından %50'sinden fazla ortaklık payının doğrudan ya da dolaylı olarak kontrol edildiği ve faaliyet gösterdiği ülkede tabi olduğu efektif vergi yükü Fransa'da bulunsaydı tabi olacağı vergi yükünün %50 altında bulunan yabancı tüzel kişiliklere (foreign legal entities) veya işyerlerine (permanent establishments) uygulanmaktadır. Fransız vergi mevzuatında KEYKK düzenlemesi, Fransa'daki işyerlerinin yurtdışında KEYK niteliğinde şirketlerde sahip oldukları paylar açısından da uygulanmaktadır. KEYK'in faaliyet gösterdiği yabancı ülkede kâr payının sonradan dağıtımı halinde ödeyeceği vergiler, Fransız kurumlar vergisiyle karşılaştırılabilir olması koşuluyla KEYKK kapsamında Fransa'da ödenecek vergiden mahsup edilebilmektedir. Yine KEYK'in elde ettiği pasif gelirler üzerinden

yapılan tevkifat tutarları, tevkifatı yapan ülkenin Fransız Vergi İdaresi'yle idari yardımlaşma konusunda düzenleme yapan bir vergi anlaşması bulunması durumunda KEYK kapsamında Fransa'da ödenecek vergiden mahsup edilebilmektedir (Bilen, 2010: 52).

*Almanya*; AstG 8. madde hükmüne göre Almanya'da bir kurumun, KEYKK kapsamında değerlendirilebilmesi için Alman ortak yabancı kurumda hakim güce sahip olması yani ortağı kurumun en az %50'sini tek başına ya da diğer Alman vatandaşları ile birlikte kontrol etmesi gerekmektedir. Yabancı kurum düşük vergili bölgelerde kurulmalı ve gelirleri pasif nitelikli gelirlerden oluşmalıdır. Ortaklık hisselerini paylaşan Alman vatandaşlarının herhangi bir şekilde bir bağlantılarının olması gerekmediği gibi her birinin diğerlerinin varlığından haberdar olmaması gerekmektedir (Gedik, 2014a: 36).

KEYK'nin kâr paylarını sonradan gerçekten dağıtması halinde ya da KEYKK hisse senetlerinin kâr payının dağıtıldığı kabul edilen hesap döneminden sonra elden çıkarılmış olup KEYKK'nin kâr payı dağıtması halinde; Almanya'da tam mükellef olarak faaliyet göstermekte olan kurumlar tarafından elde edilen söz konusu temettüler vergiden muaf tutulacaktır. Bu tip durumlarda, Almanya'da tam mükellef olarak faaliyet göstermekte olan gelir vergisi mükellefleri tarafından elde edilen temettüler de çoğunlukla vergiden muaf olmakla birlikte; söz konusu mükellefler tarafından elde edildiği kabul edilen temettü ile söz konusu temettünün fiilen dağıtıldığı tarih arasında geçen süre 7 yıldan fazlaysa, mezkur temettü gelirleri kısmi entegrasyon hükümleri kapsamında vergiye tabi tutulmaktadır. KEYKK hükümleri kapsamında olup olmadığı değerlendirmeye tabi tutulan yabancı şirketin gayrisafi hasılatının %10'undan azını oluşturması durumunda, KEYK hükümleri uygulanmamaktadır. Yine KEYKK hükümleri kapsamında olup olmadığı değerlendirmeye tabi tutulan yabancı şirketin bir yıllık kazancının 80.000 Euro'yu aşmaması durumunda veya Almanya'da tam mükellef olarak faaliyet göstermekte olup bu nitelikteki yabancı şirkete ortak olan bir kurumlar vergisi veya gelir vergisi mükellefinin farklı yabancı şirketlerden bir hesap dönemi içerisinde elde ettiği kabul edilen KEYKK gelirleri toplamının 80.000 Euro'yu aşmaması halinde, söz konusu kazançlar KEYKK hükümleri kapsamında vergilendirilmezler (Fontana, 2006: 323).

### **3. Türkiye'de Kurumlar Vergisi Kapsamında Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancının Değerlendirilmesi**

Uluslararası şirketlerin küreselleşmenin de yardımı ile yabancı ülkelerde yatırımları artmıştır. Doğrudan yabancı sermaye yatırım olarak adlandırılan söz konusu yatırımlardan daha fazla pay alabilme çabası ile uluslararası vergi rekabeti artmıştır. Bu çerçevede vergi kanunlarının bu değişimi yakalayabilmek için yeniden şekillendirilmekte olduğu bir ekonomik ortam da olmuştur. Bir vergi güvenlik müessesesi olarak Türkiye'de de "kontrol edilen yabancı kurum" düzenlemesi, 5520 sayılı yeni KVK ile Türk vergi sistemine girmiştir. KVK'nın gerekçesinde, KEYKK düzenlemesinin Türk vergi sistemine getirilme amacı; "uluslararası vergi



uygulamalarındaki gelişmelere paralel olarak, ticari ve sınai mahiyette olmayan, yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranlı ülkelere yönlendiren mükellefler ile Türkiye’de yatırım yapan mükellefler arasındaki vergi eşitsizliğinin giderilmesi” olarak belirtilmiştir (Resmi Gazete, 2007/1/5520: 7).

KVK’nın 7. maddesini 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 TL karşılığı yabancı paradan fazla olması gerekmektedir (Resmi Gazete, 2007/1/5520: 7.2).

Kontrol edilen yabancı kurum kazancı uygulaması için gereken şartlar; asgari kontrol oranı şartı, pasif nitelikli gelir şartı, vergi yükü şartı ve elde edilen kazancın miktarı şartıdır. Bu çerçevede inceleyecek olursak;

***Kontrol gücü 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 bağlılığın varlığı yani “kontrol edilmesi” halinde KEYK niteliğinde sayılacak, aksi takdirde sayılmayacaktır.

*“Kontrol edilen yabancı kurum statüsü için Türkiye’de yerleşmiş tam mükellef kişi ya da kurumların “doğrudan veya dolaylı” ve “ayrı ayrı ya da birlikte” sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az %50’sine sahip olmaları gerekmektedir.*

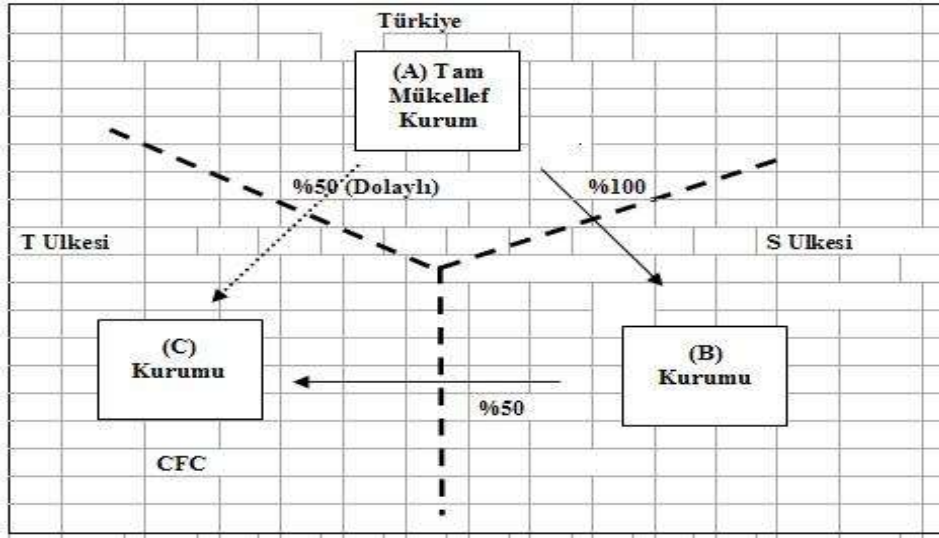
*Maddede sözü edilen “doğrudan veya dolaylı” ve “ayrı ayrı ya da birlikte” ifadeleri ile yurt dışındaki iştirakin ortaklık paylarının grup şirketleri veya gerçek kişiler arasında paylaşılması, maddede belirtilen kontrol oranının altında kalınarak kapsam dışına çıkılması engellenmektedir (Resmi Gazete, 2007/1/5520: 7)”.*

Doğrudan iştirak, 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. 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 paylaşılması, maddede belirtilen kontrol oranının altında kalınarak kapsam dışına çıkılmasının engellenmesi" olarak açıklanmıştır. KVK 7.maddesine göre, kontrol ilişkisini sağlayacak kontrol oranına birden fazla kişi ya da kurum tarafından birlikte sahip olunabilir. 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 var olan durum kastedilmektedir (Gedik, 2014b: 95-97).

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.

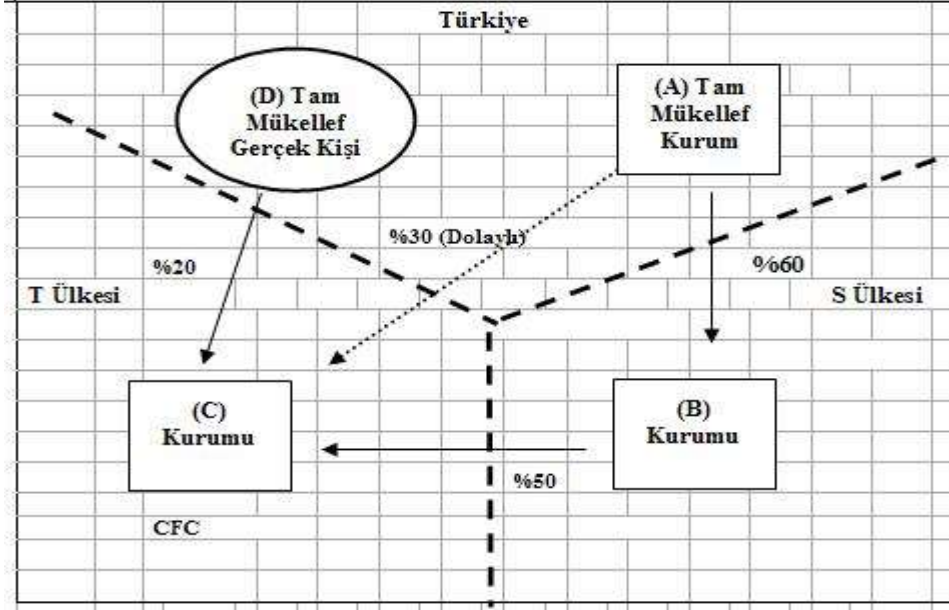
**Şekil 1. Kontrol Edilen Yurtdışı İştirak Örneği-1**



Kaynak: Resmi Gazete, 2007/1/5520: 7

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.

Şekil 2. Kontrol Edilen Yurtdışı İştirak Örneği-2



Kaynak: Resmi Gazete, 2007/1/5520: 7

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.

Ayrıca, 5520 sayılı KVK 1 seri no’lu genel tebliğde;

*“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, kar payı veya oy kullanma hakkının) tamamının, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapanmasından önce herhangi bir tarihte muvazaa olmaksızın elden çıkartılmış olması halinde, ilgili yurt dışı iştirak hakkında bu madde hükümleri uygulanmayacaktır (Resmi Gazete, 2007/1/5520: 7)”.*

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, söz konusu hesap döneminin herhangi bir gününde %50’den fazla kontrol oranının mevcut olup olmadığına bakılacaktır (Gedik, 2014b: 97).

**Pasif Nitelikli Gelir şartı;** Ulusal vergi idareleri, KEYK düzenlemelerini ya “gelirin elde edildiği yeri” ya da “gelirin özelliğini” dikkate alarak düzenlemektedir. 5520 sayılı KVK ile Türk vergi sistemine getirilen KEYK müessesesi, “gelirin özelliği” sistemine dayanmaktadır. Mezkur yasada KEYK müessesesi için gelirin elde edildiği ülkelerle ilgili

"beyaz/siyah liste" konusunda herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Buna göre bağlı işletmenin ilgili yıldaki toplam gayri safî hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi koşuluyla, "toplam gayrisafî 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" durumunda; söz konusu bağlı işletme kazancının - yalnızca pasif gelirlerden oluşan kısmının değil- tamamının Türkiye'de vergilendirilmesi gerekmektedir (Fontana, 2006: 320).

5520 sayılı kanunun 7 nci maddesinde, "Yurt dışı iştirakin ilgili yıldaki toplam gayri safi hasılatının %25 veya fazlasının pasif nitelikli gelirlerden oluşması gerekmektedir. Pasif nitelikli gelirler; yurt dışı iştirakin faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi gelirlerden oluşmaktadır. Yurt dışı iştirakin faaliyeti ile orantılı olmayan sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle elde edilen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler de pasif nitelikli gelir sayılacaktır."

Örneğin; yurt dışı iştirakin toplam 500 birim olan gayrisafi hasılatının bileşimi aşağıdaki gibi olsun;

- Faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle elde edilen ticari kazanç	150 birim
- Kâr payı	50 birim
- Faiz	250 birim
- Menkul kıymet alım satım kazancı	50 birim

Bu durumda pasif nitelikli gelirlerin (Kâr payı + faiz + menkul kıymet alım satım kazancı) toplam gayrisafi hasılatına oranı (350/500=) %70 olduğundan kontrol edilen yabancı kurum için belirtilen şart sağlanmış olacaktır.

"Kontrol edilen yabancı kurumun pasif nitelikli gayrisafi hasılatının niteliğinin belirlenmesinde, söz konusu şirketin iştiraklerinden elde edeceği kâr paylarının pasif nitelikli gelir vasfı değişmeyeceğinden, kontrol edilen yabancı kurumun iştiraklerinin aktif ticari faaliyetle uğraşmasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır (Resmi Gazete, 2007/1/5520: 7.2)".

Vergi Yükü Gerekliliği; Ulusal KEYKK rejimlerinde "gelirin özelliği" ilkesinin benimsenmiş olması durumunda, ayrıca bağlı işletmenin faaliyette bulunduğu ülkede tabi olduğu vergi yüküyle ilgili düzenlemeler de yer almaktadır. Karşılaştırmalı vergi yaklaşımı olarak tanımlanan bu rejimle ilgili yasal düzenlemelerde, KEYK'in ödediği vergiyle ilgili "yasal vergi oranı (statutory tax rate)", "efektif ortalama vergi oranı (effective average tax rate)", "gerçekten ödenen vergi tutarı (actual tax rate)" ya da

"vergi mevzuatına göre KEYK statüsündeki işletme eğer yurt içinde yerleşik işletme olsaydı uygulanacak vergi oranı" dikkate alınmaktadır (Öz, 2006: 32).

İştirakin kazancının ticari bilanço karı üzerinden %10'dan az oranda gelir veya kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması halinde Türkiye'de vergiye tabi olması söz konusu olur. Burada dikkat edilmesi gereken husus, %10 vergi yükü ile o ülkedeki nominal vergi oranı değil, efektif vergi yükünün ifade edildiğidir. Dolayısıyla karşılaştırmaya esas alınacak vergi yükü, bir dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir. Bu şart ile yurtdışında belirli bir vergi yükü ile karşı karşıya kalmayan yabancı iştiraklerin bu kazançlarının Türkiye'de vergiye tabi tutulması amaçlanmıştır.

Esas itibarıyla vergi yükünün hesaplanması aşağıdaki şekilde olacaktır;

TVY = Toplam Vergi Yükü,

TV = Gelir Üzerinden Tahakkuk Eden Toplam Vergiler,

DKK = Dağıtılabilir Kurum Kazancı, ise

bu durumda;

$TVY = TV / DKK + TV$

olarak hesaplanacaktır (Yüce, 2016: parag.2).

Vergi yükünün hesaplanması ile ilgili bir örnek verecek olursak;

"Türkiye'de tam mükellef (X) A.Ş. Avusturya'da kurulu bulunan (Z) Ltd. Şirketi'nin sermayesine, kar payına ve oy kullanma hakkına %50 oranında iştirak etmiştir. Avusturya'da kurumla vergisi oranı %20'dir. 2016 yılına ilişkin Z şirketinin verileri şu şekildedir:

İşletme faaliyetlerinden kazançlar	115.000
Pasif nitelikli kazançlar (%30)	45.000
Toplam gayrisafi hasılat	150.000
KKEG(+)	15.000
Vergi matrahı=	165.000
Vergiden istisna kazanç(-)	95.000
Kurumlar vergisi matrahı=	70.000
Kurumlar vergisi(70.000x%20)	14.000
Dağıtılabilir kazanç(-)	56.000
Efektif vergi yükü (%10'dan az)	%9,3

Bu durumda nominal vergi yükü %20 olmasına rağmen efektif vergi yükü %9,3 olduğu için söz konusu kurumun kazancı KEYK olarak değerlendirilecek ve bu kurumdan gelecek iştirak kazançları kurumlar vergisi matrahına eklenecektir (Erkuş & Ateş, 2007: 123).

5520 sayılı Kanun'un 5. maddesi ( b) bendinde vergi yükünün hesaplanmasına ilişkin olarak "Bu bent uyarınca vergi yükü, kanunî veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere 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." şeklinde hüküm altına alınmıştır (Resmi Gazete, 2006/5520: 5).

Örneğin, kurumun ticari kazancı 90, vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen tutar da 10 ise vergiye tabi kazanç 100 olacaktır. Bu kazancın yarısı vergiden istisna edilmişse ve ilgili ülkedeki vergi oranı da %15 ise hesaplanacak kurumlar vergisi tutarı  $(100/2 \times 0,15=)$  7,5 olacaktır. Bu verginin vergi öncesi kâra oranı da  $(7,5/90=)$  %8,33 olacaktır. Bu durumda, her ne kadar ülke mevzuatına göre uygulanan nominal vergi oranı %15 olsa da efektif vergi yükü %8,33 olduğundan, iştirak edilen şirketin kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmesi için, kazançları üzerinden maddede belirtilen "%10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi veya benzeri gelir üzerinden alınan vergi yükü" taşıması şartı gerçekleşmiş olacaktır (Akıcı, 2007: parag.2).

Yabancı kurumda aranan hasılat tutarı; 5520 sayılı KVK çerçevesinde yurtdışı iştirakin KEYK olarak kabul edilebilmesi için asgari bir hasılat tutarı öngörülmüştür. Buna göre;

"Yurt dışındaki iştirakin Kurumlar Vergisi Kanununun uygulamasında "kontrol edilen yabancı kurum" olarak değerlendirilebilmesi için ilgili yıldaki gayrisafi hasılat tutarının 100.000.- TL karşılığı yabancı paranın üzerinde olması gerekmektedir. İlgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatı bu tutarın altında kalan iştirakler, diğer tüm koşullar bulursa dahi kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmeyecektir. Yurt dışındaki iştirakin hasılatının TL karşılığının tespitinde, ilgili iştirakin hesap döneminin son gününde geçerli olan T.C. Merkez Bankasınca açıklanan döviz alış kuru esas alınacaktır (Resmi Gazete, 2007/1/5520: 7)".

#### **4. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancının Tespitinde Bilgi Değişiminin Önemi Ve Uluslararası Çalışmalar**

5520 Sayılı KVK'nun 7. maddesinde kontrol edilen kurum kazancının belirlenmesinde öncelikli kriteri "iştirak" olarak belirlemiştir. Maddede "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." Bu çerçevede kontrol edilen kurum kazancı yurtdışı iştiraklerin doğru şekilde belirlenmesine, yasada belirtilen "doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte" iştiraklerin tespit edilmesine bağlanmıştır (Resmi Gazete, 2006/5520: 7). Bu yüzden yurtdışı iştiraklerin doğru ve zamanında belirlenmesi söz konusu maddenin işlerliği açısından büyük önem arz etmektedir. Bunun için ulusal ve uluslararası kapsamda vergisel konularda bilgi paylaşımı öne çıkmaktadır. Verilerin karşılıklı olarak düzenli, zamanında paylaşılması gerekmektedir. Yine ülkeler ve kurumlar arasında bilgi değişimi vergi kaybına yol açmamak için ayrıcalıklı bir anlam ve zorunluluk halini almaktadır.

Bilgi değişimi en genel ifadeyle, kişi ve kurumlarla ilgili verginin doğru miktarlarda tahakkuk ve tahsili için gerekli olan bütün bilginin; vergi kaçakçılığına ve vergiden kaçınmaya yönelik düzenlemelerin ortaya çıkarılmasını sağlayacak şekilde, bir vergi idaresinden diğerine aktarılmasıdır. Başka bir ifade ile bilgi değişimi, ülkelerin kendi vergileme hakkı olan kazançların doğru bir şekilde hesaplanması ve ödenmesini sağlamak amacıyla vergi alanında yapmış oldukları işbirliği ile elde ettikleri vergilemeye ilişkin bilgileri paylaşmaları ya da birbirleri ile değişimleridir. Bilgi paylaşımı ya da değişiminin ülkelerin vergi otoritelerince etkin bir biçimde uygulanması bir taraftan vergi anlaşmaları kapsamındaki bilgi değişimi yoluyla üzerinde vergi alma hakları olan kazançlar konusunda daha fazla bilgi sahibi olarak bu tür kazançlar üzerinden vergi geliri elde edebilmektedir. Diğer taraftan ülkeler kendi egemenlik alanlarında vergi toplama hakkını daha iyi kullanabilmektedir (Kahriman & Tepekule, 2014: 164).

Vergisel konulardaki uluslararası işbirliğinin temelinde yer alan bilgi değişimi kurumu esas olarak (OECD) Model Konvansiyonunda düzenlenmiştir (Gedik, 2014a: 302).

Bilgi değişiminin gerçekleştirilmesine temel hazırlayan bu düzenlemenin ilgili 26. maddesine göre, "akit devletlerin yetkili makamları, anlaşma hükümlerinin gerçekleştirilmesi için gerekli bilgileri ya da anlaşmanın aksine olmadığı sürece politik alt bölümleri ya da mahalli idareleri adına alınan her türlü vergi ile ilgili iç mevzuat hükümlerinin yürütülmesi için gerekli bilgileri değişime tabi tutacaklardır" şeklindeki ifade önem arz etmektedir. Bu madde, vergi alanında uluslararası işbirliğini öngören ve geniş çaplı bilgi alışverişi ile şeffaflığa katkı sağlamayı amaçlamayan ve ülkelerin yetkili makamlarının bilgi değişimi yapabilmelerine yetki veren bir düzenlemedir (Kahriman & Tepekule, 2014: 91).

Uluslararası platformda vergisel konuların uluslararası işbirliği temelindeki; Matrah Aşındırması ve Karın Kaydırılması (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) ve Vergiden Kaçınma Karşısı Direktif (Anti-Tax Avoidance Directive – ATAD) projeleri olmuştur. Her ikisinde de yer alan Kontrol Edilen Yabancı Kurum (KEYK) kuralları, özellikle sermayenin aşırı hareketli olması nedeniyle sahip olduğu avantajı kullanarak, ana şirketin bulunduğu yerdeki yüksek vergi oranına tabi geliri, vergilemenin düşük

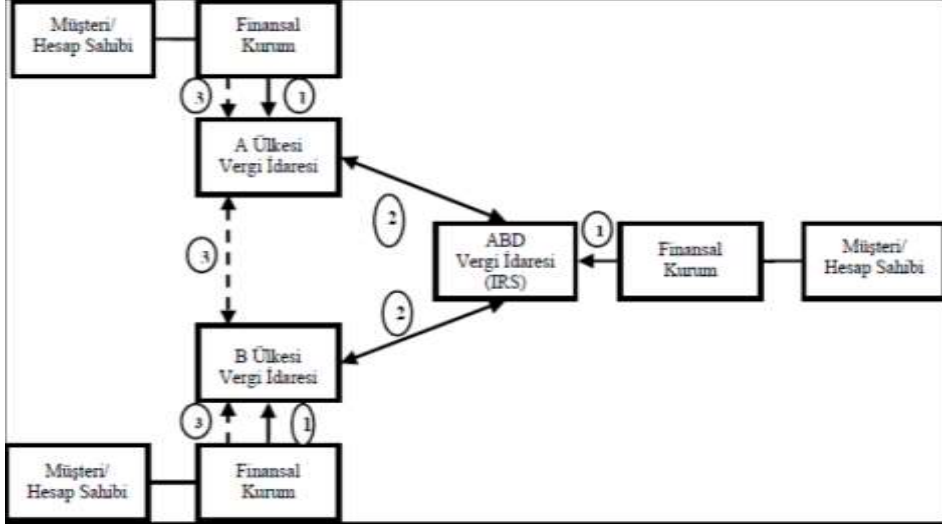
olduğu ya da hiç olmadığı başka ülkelere kaydırmak suretiyle yarattığı matrah aşındırmasının önüne geçmeyi amaçlamaktadır (Uslu, 2019: 1391).

OECD model anlaşmasının ilgili maddesinin yanında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ve bilgi değişimi anlaşmaları, ülkeler ya da vergi idareleri arasında bilgi değişimi ya da paylaşımının en temel yolu ve bilgi paylaşımının yapılabilmesinin bir diğer önemli hukuki dayanağıdır. Bu bakımından bilgi değişiminin gerçekleştirilmesine esas teşkil eden diğer hukuki dayanaklar şu şekilde sıralanabilir; Genellikle OECD veya Birleşmiş Milletler Model Vergi Anlaşması'nı esas alan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, Bilgi Değişimi Anlaşmaları, Avrupa Birliği Karşılıklı Yardımlaşma Direktifi, 2002 tarihli Avrupa Konseyi/OECD Vergi Konularında Bilgi Değişimi Model Anlaşması, Kuzey Avrupa İdari Yardımlaşma Anlaşması, Amerika Kıtası Vergi İdareleri (CIAT) tarafından geliştirilen Bilgi Değişimi Model Anlaşması, Rusya Federasyonu tarafından geliştirilen Vergi Mevzuatı ile İlgili Konularda İşbirliği ve Karşılıklı Yardımlaşma Model Anlaşmasıdır (Kahrıman & Tepekule, 2014: 90).

Bu konudaki bir diğer yasa Amerika Birleşik Devletleri'nde, Yabancı Hesapların Vergi Uyumu Yasası (The Foreign Account Tax Compliance Act - FATCA), 18 Mart 2010 tarihinde kabul edilmiştir. Bu Yasa ile ABD'lilerin beyan dışı bıraktıkları gelirlerinin tespit edilebilmesi amacıyla ABD mukimi olmayan finansal kuruluşlara bir kısım yükümlülükler getirilmiş, bu yükümlülükler uyulmaması durumunda ise uyumsuz sayılan finansal kuruluşlara Amerikan kaynaklı gelirlerden yapılan ödemelerden %30 oranında stopaj yapılması öngörülmüştür. ABD tarafından söz konusu yasal düzenlemeden hareketle otomatik bilgi değişimi yapılmasına yönelik olarak farklı ülke politikaları ve hukuk sistemleri gözetilerek farklı anlaşma modelleri geliştirilmiştir. Bunlar; taraf devletler arasında otomatik bilgi değişimi yapılmasını öngören "Hükümetler arası Anlaşma" (Model I) ile anlaşmaya taraf ülkelerin kendi ülkelerindeki finansal kuruluşlarının otomatik bilgi değişimi için doğrudan Amerikan Gelir İdaresi (IRS) ile anlaşma yapmalarını, yetkili makamlarının ise ABD ile talep üzerine bilgi değişimini öngören "İşbirliği Anlaşması" 'dır (Model II). Bu kapsamda, aralarında İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı'na (OECD) ve Avrupa Birliği'ne üye devletler ile G-20 ülkelerinin tamamına yakınının da bulunduğu, 100'den fazla ülke, ABD ile otomatik bilgi değişimi konusunda uluslararası anlaşma akdedilmesi yoluna gitmiştir (Çelikkaya, 2012: 83-85). Ülkemizce yapılan değerlendirmede de, vergilendirme alanında işbirliğinin güçlendirilerek şeffaflığın sağlanması için ABD ile Model I kapsamında karşılıklılık esasına dayalı bir anlaşma akdedilmesi yönünde politika oluşturulmuştur (GİB, 2020: parag.2). Anlaşmanın Model I kapsamında çalışması şu şekilde gerçekleşmektedir;



Şekil 3. FATCA'da Hükümetler Arası Anlaşmanın Çalışma Şekli



Kaynak: OECD, 2013: 79

Şekilde 3'te gösterilen 1 numara ile belirtilen bağlantılar Model 1 IGA çerçevesinde yapılan bilgi aktarımını; 2 ile gösterilen bağlantılar ABD ve anlaşmayı imzalayan taraf ülke arasındaki otomatik bilgi değişimini 3 ile gösterilen bağlantılar ise ABD ile ikili anlaşma imzalamış ve FATCA kapsamında ön görülen düzenlemeleri yapmış ve belirli standartları uyumlaştırmış iki ülke arasındaki otomatik bilgi değişimini göstermektedir (Kahriman & Tepekule, 2014: 102).

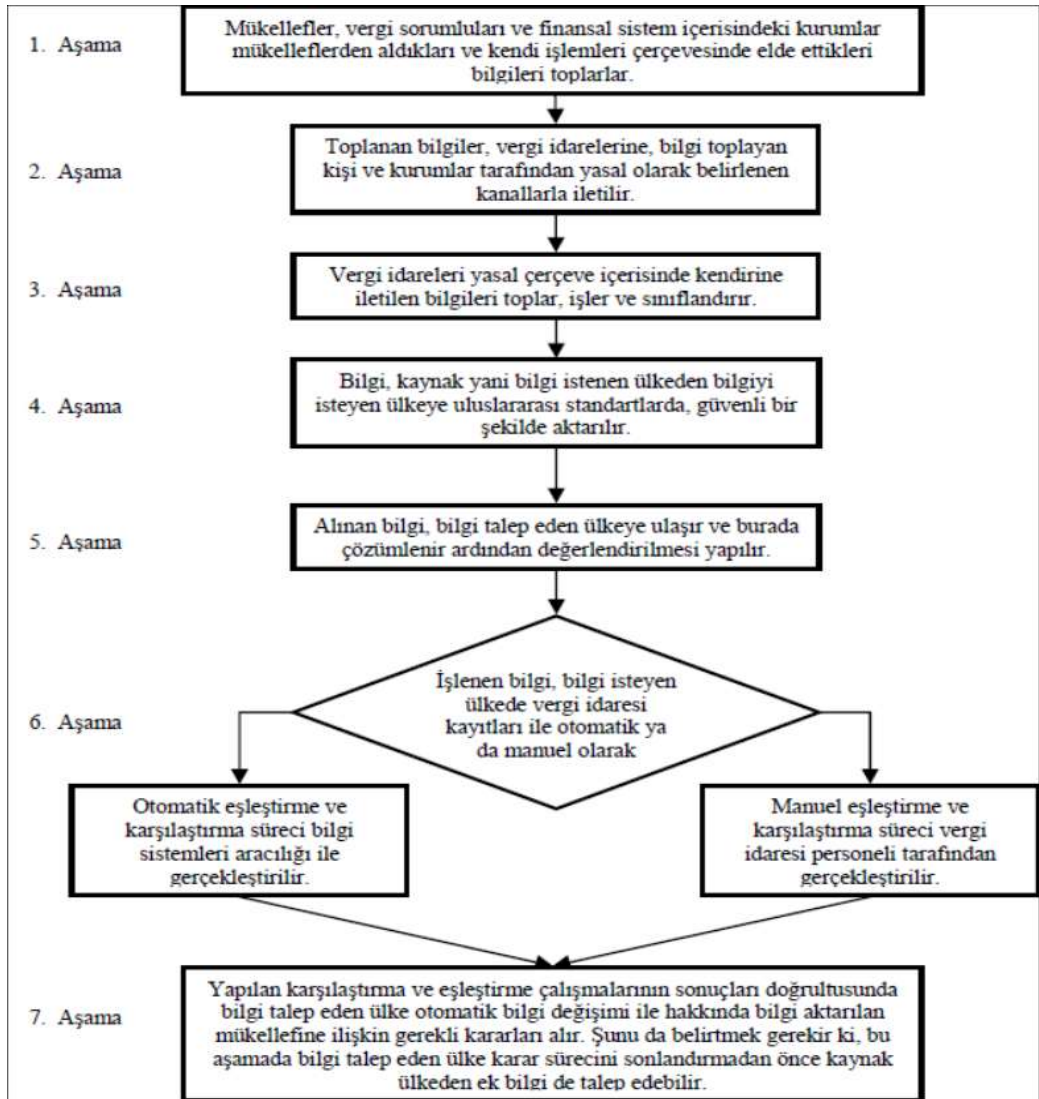
Çok uluslu şirketlerin uluslararası vergilendirme esaslarını düzenleyen yaptırım sağlayacak uluslar üstü bir kurum ve kurallar bulunmadığından, uluslararası alandaki vergilendirme ilgili kurallar, şahsilik ve kaynak ilkelerine göre ülkeler tarafından oluşturulan iç hukuk kuralları ve ülkeler arasındaki ikili vergi anlaşmaları çerçevesinde şekillenmektedir (Gedik, 2014b: 302-303).

Yetkili makamlar "Bilgi Değişimi" maddeleri çerçevesinde vergi anlaşmalarına eklenen düzenlemeler ile ihtiyaç duydukları bilgileri diğer akit Devletin yetkili makamlarından sağlayabilmektedirler. Bu yeni düzenlemeler kapsamında anlaşmaya taraf olan devletler genelde şu konularda bilgi değişimi yapmaktadırlar. İki devlette faaliyet gösteren tam ve dar mükelleflerin işlemleri, diğer devlette ödenen vergiler veya tahsil edilen gelir unsurları, diğer devlette sahip olunan varlıklar ve bunların elden çıkarılması, merkez ile işyeri veya ana şirket ile yavru şirketler arasında gelir tahsisine ilişkin bilgiler, bağlı işletmeler arasındaki transfer fiyatlandırmaları, kullanılan belgelerin gerçek olup olmadığı ile belgelerde yazılı tutarların kayıtlara uygunluğudur. Anlaşma hükümlerine göre, mükellefler hakkında alınan bilgiler gizli tutulmakta olup, sadece anlaşmanın konusuna giren vergilerin uygulanmasıyla görevli kişi veya makamlara verilebilmektedir. Uluslararası vergi anlaşmalarında bilgi değişimi; istek üzerine bilgi değişimi, otomatik bilgi değişimi ve kendiliğinden bilgi değişimi olmak üzere üç şekilde gerçekleşmektedir (Soydan, 1995: 22). Bu bilgi değişim yöntemlerinden otomatik bilgi değişimi en az maliyetli ve etkili bilgi paylaşım yöntemi olmasının yanında daha etkin kullanılmasının sağlayacağı birçok fayda bulunmaktadır, bunlar;

- Vergi kaçığına neden olan vergi yükümlülüklerine uyulmaması konusunda zamanında bilgi sağlar,
- Vergi yükümlülüklerine uyulmamasına ilişkin durumların tespitine yardımcı olur,
- Caydırıcı etkileri nedeniyle, mükelleflerin gerekli her türlü beyanı vermelerini teşvik ederek gönüllü uyumu artırır,
- Mükelleflere beyanname yükümlülükleri konusunda bilgi vererek vergi gelirlerini artırır ve böylece bütün mükelleflerin doğru zamanda ve doğru yerde kendi paylarına düşen vergi miktarını ödemelerini sağlayarak vergide adaletin oluşturulmasına yardımcı olur.

Ayrıca söz konusu bilgi değişim süreci OECD'nin yaptığı çalışmaya göre yedi farklı aşamada değerlendirilebilir;

**Tablo 1. Otomatik Bilgi Değişiminin Aşamaları**



Kaynak: OECD, 2012: 11

Günümüzde artık otomatik bilgi paylaşımı ülkeler tarafından doğru ve tam bilgiye ulaşmada en etkin yöntem olduğu kabul edilmektedir. Bu nedenle OECD otomatik bilgi değişiminin halen geçerli standartları değiştirmeden ülkeler tarafından etkili bir araç olarak benimsenmesi yönünde çalışmalar yürütmekte olup, Tablo 1'de belirtilen 7 aşamalı sistemi kullanmaktadır (Kahrıman & Tepekule, 2014: 96).

Sınırların giderek ortadan kalkmaya başlaması ve uluslararası düzeyde ticaret ve yatırımların artmasıyla birlikte, ulusal vergi idarelerinde mükelleflerin uluslararası faaliyetleriyle ilgili daha çok bilgi toplama gereksinimini ortaya çıkarmıştır. Bilgi toplama faaliyetlerinin uluslararası aşamaya gelmesi, mükelleflerin yerel ve uluslararası düzeyde vergiye gönüllü uyumlarını arttırabilmek için ulusal ekonomileri daha yakın işbirliği ve yardımlaşma içerisinde çalışmaya sevk etmiştir. Ulusal vergi idareleri, vergi mükelleflerinin zararlı vergi rekabetiyle mücadele amacıyla ihdas edilmiş olan vergi mevzuatlarındaki KEYKK ile ilgili düzenlemelere uymalarını sağlamak için, önlemler olarak yaptırımlar uygulamaktadır (Ateş, 2015: 670-672). Bu amaçla ulusal vergi idareleri, KEYKK konusunda ulusal ya da uluslararası düzeyde yürütmüş olduğu farklı projeler neticesinde vergi mükellefleriyle ilgili azami düzeyde bilgi toplamaya çalışmaktadırlar. Bu bağlamda ulusal vergi idarelerinin KEYK'lerle ilgili bilgi toplama faaliyeti, yapılacak yasal düzenlemelerle mükelleflerden beyanname ve/veya beyanname eki KEYK'lerin faaliyetleriyle ilgili beyan ve bilgiler istenmesi şeklinde olabileceği gibi; ikili ya da çok taraflı anlaşmalar yoluyla diğer ülkelerle (özellikle de vergi cenneti veya tercihli vergi rejimi niteliğine sahip ekonomilerle) bilgi paylaşımına gidilmesi şeklinde de ortaya çıkabilmektedir (GİB, 2007: 9).

Uluslararası vergi rekabetinin ulusal vergi tabanlarını artan bir şekilde aşındırmakta olduğu bir ortamda, ulusal devletler zararlı vergi rekabeti uygulamalarının başında gelen vergi cennetleriyle mücadele etmek için KEYKK rejimi düzenlemelerini kendi ulusal mevzuatlarına monte etmeye başlamışlardır. Ancak, vergi cennetlerinde bilgi gizliliği uygulamaları ile kurumların ve tröst gibi kurumsal formların kolaylıkla kurulabilmesi gibi nedenlerle, bağlı işletmelerin dolaylı ya da dolaysız kontrolüyle ilgili düzenlemelerin dışında kalınması mümkün olmaktadır. Bu nedenle, KEYKK düzenlemelerinin en azından OECD'nin yürütmekte olduğu çalışmalar kapsamında, vergi cennetleriyle bilgi değişim anlaşmaları yoluyla mutlaka desteklenmesi gerekmektedir. Aksi durumda, ortağın bağlı işletme üzerindeki kontrolünün bilinmesi ve/veya ispatlanması mümkün olmayabilecektir.

Bilgi değişiminin öncelikli amacı vergisel konularda ulusal ve/veya uluslararası düzeyde imzalanan anlaşma hükümlerinin uygulanmasını gerektirecek bilgileri doğrulamak, ilgili anlaşma hükümlerinin yürütülmesini sağlamaktır (Çelikkaya & Bişgin, 2012: 78-79). Dünyada küreselleşmenin de etkisi ile uluslararası şirketlerin ulus ötesi yapmış oldukları sermaye yatırımları karışık yapılara ulaşmıştır. Söz konusu yapıların yol açtığı zararlı vergi rekabetinin önüne geçebilmenin en önemli aracı uluslararası bilgi değişim süreci olmuştur. Bu kapsamda son yıllarda Dünyada birçok kurum ve ülke

mükelleflerinin diğer ülkelerdeki faaliyetleri, kazançları, vergilendirilme süreçleri için ciddi atılımlarda bulunmaya başlamışlardır.

Dünyada uluslararası bilgi değişim süreci için yapılan en kapsamlı çalışmalar OECD öncülüğünde gerçekleştirilmektedir. OECD bünyesinde yürütülen çalışmalar çerçevesinde vergi konularında saydamlığın ve bilgi değişiminin sağlanması, vergisel bilgi değişimine ilişkin uluslararası standartların oluşturulması konularında çalışacak ve ülkelerin bu standartları uygulamasını takip edecek bir birim olması amacıyla "Vergisel Bilgi Değişimi ve Saydamlık Küresel Forumu" oluşturulmuştur. Tüm OECD ülkeleri Mart 2009'da Avusturya, Belçika, Lüksemburg ve İsviçre'nin çekinceleri kaldırmalarını takiben 2005 yılında güncellenmiş olan OECD Vergi Anlaşması Modelinin 26'ncı maddesini (bilgi değişimi) kabul etmiştir. Singapur, Macao ve Hong Kong uluslararası kabul görmüş vergileme standardına uyum sağlamak amacıyla 2009 yılında bilgi değişimine ilişkin bir yasağı yürürlüğe koyduklarını açıklamıştır (Taş, 2019: parag.2). 2002 yılında OECD tarafından iş birliğine gitmeyen vergi cennetleri olarak tanımlanan Andora, Lihtenştayn ve Monako OECD standartlarını onaylamış ve kendi mevcut yasalarında değişikliğe gitmiştir. Bruney, Guatemala, Arubai, Belçika, Uruguay, Filipinler, Bermuda, Malezya, Kosta Rika, İngiliz Virjin Adaları, Bahreyn, Cayman Adaları, Lüksemburg ve Hollanda Antilleri uluslararası kabul görmüş vergileme standartlarını resmi olarak tanımış ve bu standartları uygulamak için adım atmıştır. 2011 yılında ise "Uluslararası Vergi Kaçakçılığı ve Şeffaflık-Bilgi Değişimi Standartlarının Uygulanması" ile ilgili OECD tarafından bir rapor sunulmuştur. OECD tarafından geliştirilen şeffaflık ve bilgi değişimi standardı doksan yedi ülkenin katılımıyla birlikte evrensel bir geçerlilik kazanmıştır (Çelikkaya & Bişgin, 2012: 87-88). G20 ülkeleri tarafından başlatılan ve Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) ülkelerini de başından beri sürece dâhil eden BEPS, Şubat 2013'te raporunun yayınlanmasının ardından OECD ve G20 ülkeleri, Eylül 2013'te BEPS kapsamında 15 maddelik bir Eylem Planı kabul etmişlerdir. Eylem Planı çerçevesinde, üç ana başlıkta 15 eylem belirlenmiştir. Bunlar; sınır ötesi faaliyetleri etkileyen yerel vergi kurallarında tutarlılık sağlanması, mevcut uluslararası standartlar kapsamındaki gereksinimleri daha da pekiştiren ve kesinliğin yanı sıra şeffaflığı artıran kurallar oluşturulmasıdır. Ayrıca Avrupa Birliği bünyesinde de çoğu üye devlet, Ekim 2015'te yayınlanan ve G20 ülke liderleri tarafından Kasım 2015'te onaylanan BEPS Final Raporu'nda yer alan önlemleri uygulamaya koyma taahhüdünde bulunmuştur (Uslu, 2019: 1391).

Türkiye'de bilgi değişimine veya vergilendirmeye ilişkin bilgi toplama işlemi yeni bir uygulama değildir. Bilgi değişimine ilişkin detaylar 1961 yılından beri yürürlükte olan Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 148 ve 152'nci maddelerinde düzenlenmiştir. Ancak Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları haricinde, uluslararası alanda vergi konularında bilgi değişiminde bulunmak için yasal dayanak yoktur. Özellikle Türkiye'nin OECD bünyesinde başlatılan vergi konularında şeffaf bilgi değişimine ilişkin girişim ve akabinde oluşturulan forum ve ülke izlemeleri sonucunda,

Maliye Bakanlığı'nı uluslararası bilgi değişimi konusunda yetkilendirmek üzere VUK'un 152/A maddesi mevzuatımıza dâhil edilerek 12 Haziran 2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Yavaşlar, 2015: 25-37). 6487 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesiyle VUK'a eklenen 152/A madde ile uluslararası anlaşmalar gereğince bilgi değişimi konusu mevzuatımızda ilk defa düzenlenerek şu hüküm getirilmiştir: "Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek usullere göre bu Kanunun birinci maddesinde belirlenen şümulle sınırlı olmaksızın bilgi toplayabilir." Böylece OECD Global Forumu'nun Türkiye açısından şeffaflık konusunda uyumsuzluk olarak gündeme getirdiği ulusal vergi mevzuatında bilgi değişimine ilişkin bir düzenleme olmaması hususu giderilmiştir. Zararlı vergi rekabetiyle ve vergi kaçakçılığıyla mücadelede kullanılan yasal dayanakların en önemlilerinden birini Türkiye'nin imzalamış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları oluşturmaktadır. Söz konusu anlaşmalar Ocak 2019 itibarıyla 85 ülkeyle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunmaktadır. Türkiye ile ABD arasında FATCA ile ilgili olarak karşılıklı otomatik bilgi değişimi yapılmasını öngören Model I çerçevesinde yürütülen müzakereler sonucunda, ABD ile özde anlaşma sağlanmış ve 3 Haziran 2014 tarihi itibarıyla Türkiye, özde anlaşma sağlanan ülkeler listesine eklenmiştir. Özde anlaşma sağlanmış olmasına bağlı olarak; 31 Aralık 2014 tarihine kadar anlaşmanın imzalanması koşuluyla, Türk finansal kuruluşlarının FATCA'ya uyumlu olarak kabul edileceği öngörülmüş; daha sonra imza koşulu olarak belirtilen bu süre ABD tarafından uzatılmıştır. Anlaşmanın imza sürecinde Türk finansal kuruluşları FATCA'ya uyumlu olarak kabul edilmeye devam edilmiştir. 29 Temmuz 2015 tarihinde Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılması Anlaşması" (FATCA Anlaşması) Ankara'da imzalanmıştır (Çakmak, 2016: 146). Türkiye'de bilgi değişim kapsamında değerlendirilebilecek bir diğer yasa da "Suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesine ilişkin usul ve esasları belirleyen 5549 sayılı Kanun" 'dur. Bu kapsamda yasanın 12'inci maddesi şu şekildedir: "*Başkanlığın görev alanına giren konularda uluslararası bilgi değişimini teminen, yabancı ülkelerdeki muadil kurumlarla uluslararası antlaşma niteliğinde olmayan mutabakat muhtıraları imzalamaya ve imzalanan mutabakat muhtıralarını değiştirmeye Malî Suçları Araştırma Kurulu Başkanı yetkilidir. İmzalanacak mutabakat muhtıraları ve değişiklikleri Bakanlar Kurulu kararıyla yürürlüğe girer.* (Resmi Gazete, 2006/5549: 12)"(5549 sayılı yasa, md.12) Bu maddeyle Mali Suçları Araştırma Kurulu'na (MASAK), mutabakat muhtıraları temelinde, suç gelirlerinin aklanması konusuyla bağlantılı olarak yabancı ülkelerdeki muadil kurumlarla bilgi değişiminde bulunma izin vermektedir. Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı'nın görev alanına, -genel olarak- suç gelirlerinin aklanmasını önlenmesiyle ilgili konular girdiğinden, VUK'un 359 maddesindeki fiiller yoluyla vergi kaçırılması halinde, bu da Başkanlık'ın yetki alanı içinde girmekte ve böylece bilgi değişimine konu olmaktadır (Yavaşlar, 2015: 29).

Ayrıca 26/6/2018 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan 2018/11790 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile çok taraflı uluslararası anlaşma niteliğinde olan "Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi" 01 Temmuz 2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bugün itibarıyla Türkiye'nin aralarında bulunduğu 123 ülke bu sözleşmeye taraf durumundadır. Sözleşme ile taraf ülkelerin vergi idareleri arasında bilgi değişimi, yurtdışı vergi incelemeleri, eşzamanlı vergi incelemeleri, tahsilatta yardımlaşma, tebligat konularında veri alışverişi yapılabilecektir. Bilgi değişimi ise; talep üzerine bilgi değişimi, kendiliğinden bilgi değişimi ve otomatik bilgi değişimi yöntemleri ile sağlanacaktır (Neks, 2018: parag.1).

Uluslararası ticaret ve yatırımların hızla hareket ettiği küreselleşme ortamında zararlı vergi rekabetini önlemek, vergi matrahlarında aşınmaya yol açmamak için ülkelerin kendi mevzuatları yeterli olmamaktadır. Bu düzenlemelerden biri olan KEYK müessesesi mutlaka uluslararası veri akışını sağlayan bilgi değişim anlaşmaları, çifte vergiyi önleme anlaşmaları, OECD gibi uluslararası kurumların oluşturduğu modeller ve bölgesel bilgi değişim anlaşmaları ile desteklenmelidir. Bu sayede KEYK tespiti daha sağlıklı olacak, etkin ve güvenilir veri sistemine dayalı tarhiyatlar yapılabilecektir.

## 5. Sonuç

Küreselleşme süreci son yıllarda etkinliği hızla arttırarak sınırların sanal bir ortamda kalktığı bir ortam oluşturmuştur. Bu çerçevede uluslar arası sermaye çok hızlı hareket etmeye başlamıştır. Sermaye yetersizliği yaşayan ülkeler uluslar arası sermayeden pay alabilmek adına zararlı vergi rekabeti içine girmeye başlamışlardır. Söz konusu ülkelerin yapmış oldukları haksız rekabet içeren bu düzenlemeler vergi kaçakçılığı, zararlı vergi rekabeti, kara para aklanması gibi birçok sorunu ortaya çıkarmıştır. Bu tür sorunların önlenmesi için sadece süreçten etkilenen ülkelerin attıkları adımlar ve aldıkları önlemler yetersiz kalmaya başlamıştır. Bu çerçevede uluslararası platformda işbirliği yapılması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Yine bu kapsamda farklı güvenlik müesseseleri devreye alınmaya başlamıştır. Bu düzenlemelerden birisi olan KEYKK önemli bir kontrol ve tedbir olarak öne çıkmıştır. İlgili düzenlemenin başlıca amacı, zararlı vergi rekabetine zemin oluşturan etkenleri engellemektir. KEYKK düzenlemesi ile yabancı işletmelerin elde ettiği kazançları kaynak ülke tarafından zamanında vergilendirilebilmektedir. Bu sayede yurtiçi ve yurtdışı yatırımlar aynı oran ve zamanda etkin şekilde vergilemeye konu edilmektedir.

Zararlı vergi rekabetini önlemek adına KEYKK düzenlemesi sadece tek başına yeterli olmamaktadır. Çünkü KEYKK mevzuatta, bilgi değişim anlaşmaları ve uluslararası etkileşim süreçleri olmadan tek başına bir anlam ifade etmemektedir. Ulusal vergi mevzuatlarına KEYKK düzenlemelerini alan ülkelerin birçok ülke ile ÇVÖA'ları yapmaları, OECD'nin yürütmekte olduğu "zararlı vergi rekabeti" çalışmalarına taraf olmaları, ABD-FATCA (Yabancı Hesapların Vergi Uyumu Yasası-The Foreign Account Tax

Compliance Act ), BEPS (Matrah Aşındırması ve Karın Kaydırılması - Base Erosion and Profit Shifting) ve ATAD (Vergiden Kaçınma Karşıtı Direktif - Anti-Tax Avoidance Directive) çerçevesindeki önlemleri benimsemeleri ve gerekli olduğu takdirde ülke mevzuatlarını bu kapsamda geliştirmeleri gerekecektir.

Türkiye’de KEYK kapsamındaki düzenleme 2006 yılında yürürlüğü giren KVK çerçevesinde mevzuatımıza girmiştir. Bu kapsamda birçok ülke ile hali hazırda ÇVÖ anlaşmaları geliştirilmiş ve arttırılmış olup, gerekli çalışmalar devam etmektedir. Yine 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun uygulanmasına yönelik olarak gerekli açıklamaların yer aldığı KVK 1 Seri No’lu Genel Tebliğ çıkarılmıştır. İlgili tebliğde KVK’nın 7 nci maddesi kapsamında detaylı açıklamalarda bulunulmuştur. Kanun ve tebliğde belli şartlar altında yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflere bu iştiraklerinden fiilen kâr payı dağıtılsa bile vergi uygulamaları açısından kâr payı dağıtılmış olduğu kabul edilmekte ve bu suretle bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulması sağlanmaktadır. Kanunda belirtilen şartlar altında yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflere bu iştiraklerinden fiilen kâr payı dağıtılsa bile vergi uygulamaları açısından kâr payı dağıtılmış olduğu kabul edilmekte ve bu suretle bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulması sağlanmaktadır. Fakat bu kapsamda birtakım iyileştirmelerin yapılması sürecin uygulanması açısından faydalı olacaktır. KEYK mevzuatında, yurtdışı iştiraki birlikte kontrol ettiği kabul edilen ortaklar arasında bir ilişkinin aranmaması mükelleflerin birbirinden bağımsız olması durumunda haksız bir vergi tahakkuku ortaya çıkarabilecektir. Söz konusu durumun yasada tekrar düzenlenip belirli kriterler dikkate alınarak, bilgi değişim anlaşmalarındaki delillere dayanarak ortaklık ilişkisinin tesis edilmesi uygun olacaktır. Mevzuatımızda uluslararası anlaşmaların iç hukukta çatışma olduğunda Anayasanın 90/5 gereğince öncelikli olarak değerlendirileceği bir gerçektir. Dolayısı ile KEYK hükümleri ile uluslararası anlaşmalar çatıştığında anlaşma hükümleri kanunu hiyerarşisinde üstünlüğe sahip olacaktır. Çifte vergi önleme anlaşmalarına, bölgesel ve uluslararası anlaşmalarda bilgi değişim ile hükümlerin açık bir şekilde belirtilmesi faydalı olacaktır.

Vergi kayıp ve kaçakları önleme, haksız vergi rekabeti gibi konularla mücadele çerçevesinde işbirliğinin ve bu çerçevede uygulanan bilgi değişiminin önemi Türkiye tarafından anlaşılmıştır. Bu kapsamda 85 ülke ile yapılan çifte vergiyi önleme anlaşmaları yapılmış, OECD çerçevesinde yapılan vergi konularında karşılıklı yardım anlaşmaları, Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması devreye alınmıştır. Yine OECD’nin geliştirdiği “Ortak Raporlama Standardı” anlaşmalarının kabulü Türkiye’nin konuya verdiği önemi göstermektedir. Söz konusu anlaşmalara ilave olarak kabul edilmiş olan “otomatik bilgi değişimi” nin etkin ve verimli şekilde kullanılması faydalı olacaktır. Bu çerçevede anlaşmayı imzalamış olan birçok ülke ile otomatik bilgi değişiminin geliştirilmesi, vergi kayıp ve

kaçakları ile mücadele edilmesi, haksız vergi rekabetinin önlenmesi açısından önem arz etmektedir.

Başta OECD olmak üzere birçok ülke ve uluslararası kurum zararlı vergi rekabeti kapsamındaki vergisel sorunları çözebilmek için önemli adımlar atmıştır ve bu çalışmaların temelinde "bilgi değişimi" yer almaktadır. Bu çerçevede KEYKK müessesesinin daha verimli bir şekilde işlemesi, zararlı vergi rekabeti, vergi cennetleri kapsamındaki ülkeler ile mücadele edilebilmesi için uluslararası bilgi değişimine azami önem verilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde zararlı vergi rekabetini engellemek adına KEYKK kapsamında bilgi edinmek mümkün olmayacak, sadece beyana dayanan bir süreç ile karşılaşılacak, KEYKK müessesinin etkinliği kalmamış olacaktır.

## Kaynakça

- Akinci, Z. (2007). Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı, [https://www.verginet.net/dtt/1/ZaferAkinciSMMMKontrolEdilenYabancıKurumKazancı-17092007\\_14375.aspx](https://www.verginet.net/dtt/1/ZaferAkinciSMMMKontrolEdilenYabancıKurumKazancı-17092007_14375.aspx), (25.06.2020).
- Ateş, L. (2015). "Vergisel Bilgilerin Otomatik Değişimi Standardı ve Türkiye", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2, 665-682.
- Bilen, C. İ. (2010). "Bir Vergi Güvenlik Müessesesi Olarak Kontrol Edilen Yabancı Kurum (Cfc) Müessesesi ve Türkiye Uygulamasının Dünya Uygulamaları Işığında Değerlendirilmesi", Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Çakmak, T. (2016). Otomatik Bilgi Değişim Anlaşmalarının Ulusal Vergi Hukukuna Yansımaları, <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-timur-cakmak.pdf>, (04.06.2020).
- Çelikkaya, A. & Bişgin, A. (2012). "Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, 163, 76-94.
- Doğan, A. & Kabayel, M. (2016). "Küreselleşme ve Vergi Sistemlerinin Değişimi", *Vergi Raporu*, 199, 150-151.
- Erkuş, H. & Ateş, L. (2007). "Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar ve 5520 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemelerin İrdelenmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, 310, 123.
- Fontana, R. (2006). "The Uncertain Futures of CFC Regimes in the Member States of the European Union-Part II", *European Taxation*, 328.



- Gedik, G. (2014). *Türk ve Amerikan Vergi Hukuklarında Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançları*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Gedik, G. (2014). "Türk Vergi Hukukunda Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Vergilendirilmesi" *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 17 (3), 85-112.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2007). *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları*, 1, Ankara.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2006), <https://www.gib.gov.tr/node/106297/pdf>, (30.06.2020).
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2006), 5520 Sayılı KVK Gerekçesi, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/Gerekceler/5520\\_Sayili\\_Kanun.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Gerekceler/5520_Sayili_Kanun.pdf), (12.06.2020).
- Kahriman, H. & Tepekule, U. (2014). "Uluslararası Vergilemede Yeni Bir Otomatik Bilgi Değişim Uygulaması Olarak FATCA", *Prof. Dr. Naci Birol MUTER'e Armağan*, (Ed.). Gökbunar R., Miynat M., Kovancılar B., Canbay T., & Cura S., Celal Bayar Üniversitesi Rektörlük Basımevi, Manisa, 58-106.
- Neksymm, (2018). Ülkeler arası otomatik bilgi değişimi başlıyor, [http://www.neksymm.com/ulkeler-arasinda-otomatik-bilgi-degisimi-basliyor\\_d486/](http://www.neksymm.com/ulkeler-arasinda-otomatik-bilgi-degisimi-basliyor_d486/), (04.06.2020)
- OECD (2012). Automatic Exchange of Information What it is, How it works, Benefits, What Remains To Be Done, OECD.
- OECD (2013). A Step Change In Tax Transparency, OECD Secretary - General Report To The G20 Leaders içinde St. Petersburg, Rusya: OECD.
- Ortaç, F. R. & Atabey, E. S. (2016). "Bir Vergi Güvenlik Önlemi Olarak Kontrol Edilen Kurum Kazancı Ve Türkiye-Hollanda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Açısından Uygulamasının İncelenmesi", *Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9, 63-77.
- Öymen, O. (2000). *Geleceği Yakalamak: Türkiye 'de ve Dünyada Küreselleşme ve Devlet Reformu*, Remzi Kitabevi, İstanbul.
- Öz, N. S. (2006). "Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Türkiye'de Kontrol Edilen Yabancı Kurum Uygulaması", *TÜRMOB Sirküler Rapor*, 10, 5-36.
- Sağlam, M. (2010). "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi", Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Soydan, B. Y. (1995). *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, Beta Basım Yayın, İstanbul.
- Taş, B. (2019). Vergi Alanında Uluslararası Otomatik Bilgi Değişimi ve Türkiye, <https://vergialgi.net/vergi-alaninda-uluslararasi-otomatik-bilgi-degisimi-ve-turkiye>, (04.07.2020)

Uslu, A. İ. (2019). "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kurallarının Güçlendirilmesi: Beps ve Atad Projelerindeki ve Türk Mevzuatındaki Düzenlemeler", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 25(2), 1389-1415.

Yavaşlar, F. B. (2015). "Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, 401, 25-37.

Yüce, M. (2016). Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı, <http://www.yenidonem.com.tr/yazarlar/mehmet-yuce-91/kontrol-edilen-yabanci-kurum-kazanci-3221.html>, (25.06.2020)

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, *T.C. Resmi Gazete 26205*, 21 Haziran 2006.

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, *T.C. Resmi Gazete 26482*, 03 Nisan 2007.

5549 Sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun, *T.C. Resmi Gazete 26323*, 18 Ekim 2006.