

BİR VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMİ OLARAK KONTROL EDİLEN KURUM KAZANCI ve TÜRKİYE-HOLLANDA ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI AÇISINDAN UYGULAMASININ İNCELENMESİ

*Fevzi RİFAT ORTAÇ**

*Selin ERTÜRK ATABEY***

(Makale Geliş Tarihi: 22.08.2016 / Makale Kabul Tarihi 06.10.2016)

ÖZ

Çağdaş vergi sistemlerinin temeli mükellef beyanına dayanmaktadır. Mükellefin beyanlarındaki doğruluğun kontrolü için de hem dış denetim hem de sistem içine yerleştirilmiş kontrol mekanizmaları yer almaktadır. Bu sistem içine yerleştirilmiş olan kontrol mekanizmalarına vergi güvenlik önlemleri denilmektedir. Vergi güvenlik önlemleri her ülkenin kendi şartları doğrultusunda şekillenmekte ve çeşitlenmektedir. Devletlerin vergilendirme yetkisinin çakışmaması için aralarında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapılmaktadır. Bu anlaşmaların temelinde vergilendirme yetkilerinin çakışmaması bulunmakla beraber zararlı vergi rekabetinin engellenmesi de bir diğer amaçtır. Bu bağlamda kontrol edilen yabancı kurum kazancı uygulaması da bir vergi güvenlik önlemidir. Bu çalışmanın konusu, kontrol edilen yabancı kurum kazancının bir vergi güvenlik önlemi olarak kullanılması ve Türkiye ile Hollanda arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bu uygulama doğrultusunda incelenmesidir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Güvenlik Önlemi, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı, Hollanda, Türkiye.

JEL Kodları: H20, H25, H83.

* Prof. Dr., Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Emekli Öğretim Üyesi, rifatortac@gmail.com

** Dr., Gazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, selinerturk@gazi.edu.tr

AS A TAX SECURITY MEASURE EARNING OF CONTROLLED FOREIGN CORPORATION AND EXAMINING OF THE IMPLEMENTATION IN TERM OF TURKEY-NETHERLANDS AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION TREATY

ABSTRACT

It is based on the declaration of taxpayers foundation of modern tax system. Both external audits and control mechanisms built into system to check the correctness of the declaration of the taxpayer is located. That are built into this system is called tax security measures. Tax security measures taking shape and are diversified in accordance with their terms and conditions of each country. States to conflicts of tax-raising power between them Avoidance of Double Taxation Treaty are signed. On the basis of this agreement, although there be a conflict of tax-raising power prevention of harmful tax competition is another object. In this context implementation of Earning of Controlled Foreign Corporation is a tax security measure. The topic of this study, using earning of controlled foreign Corporation as a tax security measure and in this direction is to examine the implementation of the avoidance of double taxation treaty between Turkey and the Netherlands.

Key Words: Tax Security Measure, Avoidance of Double Taxation Treaty, Earning of Controlled Foreign Corporation, Holland, Turkey.

JEL Codes: H20, H25, H83.

GİRİŞ

Vergi matrahının belirlenmesi için çeşitli usullerden yararlanılmakta olup bu usuller mükellefin beyanı usulü, karine ve dış göstergeler usulü, idarece takdir usulü ve götürü usuldür. Çağdaş vergi sistemleri mükelleflerin beyanı esasına dayanmaktadır. Bu durumun iki temel nedeni bulunmaktadır. Bunlardan ilki, kendi iktisadi faaliyetlerini en iyi yine kendilerinin bileceği ve yeterli düzeyde vergi bilincine sahip olan mükelleflerin vergi kaçırma eğiliminden uzak olmaları; ikincisi ise devletin tüm ekonomik faaliyetleri takip edip mükelleflerin tamamının ne kadar vergi ödeyeceğini hesaplayarak tahsil etmesinin imkansızlığıdır. Türkiye’de de en yaygın olarak kullanılan usul mükellefin beyanı usulüdür.

Beyan esasına dayanan vergi sistemlerinde mükelleflerin beyanları aksi ispatlanıncaya kadar doğru kabul edilmektedir. Ancak vergi idaresi kanuni süreler içinde her zaman mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu inceleyebilmektedir ancak bu incelemeler de vergi idaresine ciddi bir yük oluşturacağı ve beyan sistemini anlamsızlaştıracığından mükelleflerin doğru beyanda bulunmalarını sağlayacak mekanizmalara ihtiyaç vardır. Bu mekanizmaların genel adı vergi güvenlik mekanizmalarıdır. Genel kabul görmüş ortak vergi güvenlik mekanizmalarının yanı sıra her ülkenin kendi şartları çerçevesinde oluşturduğu bir takım mekanizmalar da bulunmaktadır. Vergi güvenlik mekanizmalarının temel amacı beyan esasına dayalı vergi sistemlerinde beyan edilen verginin doğru bir şekilde minimum maliyetle tahsil edilmesini sağlamasıdır.

Globalleşme ile birlikte devletler ellerindeki vergilendirme yetkilerini ekonomik anlamda daha etkin kullanmaya başlamış ve vergilendirmenin amacı salt kamu finansmanı olmaktan çıkmıştır. Yabancı yatırımlar, özellikle sermaye sorunu olan gelişmekte olan ülkeler için oldukça önemlidir. Globalleşme ile yabancı yatırımlara yönelik politik tutum değişmiştir. Günümüzde birçok devlet, ekonomik büyümenin artması ya da hızlanmasının kilit faktörü olarak gördükleri yabancı yatırım akışını aktif olarak teşvik etmektedir. Bu bağlamda vergisel teşviklere sahip ülkelerin varlığı sonucunda pek çok dışsal faydanın yanında zararlı vergi rekabeti kavramı da ortaya çıkmıştır. Günümüzde ülkeler zararlı vergi rekabetinin vergi matrahını aşındırıcı etkilerinden korunmak adına çeşitli yollara başvurmakta olup bunlardan biri de vergi güvenlik önlemlerini devreye sokmaktır.

Türkiye’de de söz konusu zararlı vergi rekabetine yönelik olarak geliştirilmiş bulunan bir vergi güvenlik önlemi olarak “Kontrol Edilen

Yabancı Kurum Kazancı” uygulaması bulunmaktadır. Bu uygulama Türk vergi mevzuatına ilk olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile girmiştir. Bu çalışmanın amacı, kontrol edilen kurum kazancının bir vergi güvenlik önlemi olarak kullanılması ve Türkiye-Hollanda Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşması açısından uygulamasının incelenmesidir.

1. KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANCI UYGULAMASI

Günümüzde vergi cennetleri olarak adlandırılan yaklaşık 35 ülkedeki yasal boşluklardan faydalanan bazı ülkeler, vergi gelirlerinde esaslı bir değişikliğe gidilmeksizin yabancı sermayenin yurtiçine çekilmesi ya da toplam vergi matrahının genişletilmesi suretiyle vergi gelirlerinin artırılması şeklinde *zararlı vergi rekabeti* olarak adlandırılan girişimlerde bulunarak vergi erteleme ya da minimum vergi ödeme gibi uygulamalara başvurmaktadırlar. (Gedik, 2014:83).

Kontrol edilen yabancı kurum kazancı, bir vergi güvenlik önlemi olan ve gelir türlerinin safi tutar üzerinden vergilendirilmesini garanti altına alan bir uygulamadır. (Sarı, 2006:125) Kontrol edilen yabancı kurum kazancı uygulamasında, yurt içinde yer alan gerçek kişi ya da kurumların kontrolden buldukları şirketlerin karlarının, dağıtılıp dağıtılmadığı dikkate alınmaksızın ortakların mukim olduğu ülkede ortaklara dağıtılmış gibi vergilendirilmesi olarak tanımlanmaktadır. (Erdem, 2007: 136) Vergi rekabetini bozucu davranışları önlemek amacıyla yapılan bu düzenleme oldukça önemli bir vergi güvenlik müessesesidir. (Ekinci, 2006: 2)

Kontrol edilen yabancı kurum kazancı ile ilgili düzenleme Kurumlar Vergisi Kanununun¹ yedinci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu madde hükmüyle yapılan düzenleme, kontrol edilen yabancı kurum tanımını vermemekte sadece hangi kurum kazançlarının hangi şartlarda Türkiye’de kurumlar vergisine tabi olacağını belirtmektedir. Söz konusu madde uyarınca aşağıdaki şartların varlığı halinde yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmasın Türkiye’de kurumlar vergisine tabi olacaktır. Gerekli şartlar;

- Yurtdışı iştirakin “doğrudan veya dolaylı olarak” “ayrı ayrı ya da birlikte” **sermayesinin, kâr payının** veya **oy kullanma hakkının** en az % 50'sine Türkiye’de yerleşik tam mükellef gerçek kişi ve kurumların sahip olması yani kontrol gücünün Türkiye mukimi gerçek kişi ve kurumlarda olması,

¹ 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

- İştirakin toplam gayri safi hasılatının % 25 veya fazlasının **faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki** faiz, kar payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması,
- Yurt dışındaki iştirakin ticari bilanço karı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam **vergi yükü** taşıması,
- Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayri safi hasılatının 100.000 Türk Lirası karşılığı yabancı parayı geçmesi.

Yukarıda ifade edilen şartların varlığı halinde yurt dışı iştiraklerin kurum kazançları dağıtılıp dağıtılmadığı dikkate alınmaksızın Türkiye’de kurumlar vergisine tabi olacaktır. Çalışmanın izleyen bölümlerinde yukarıda ifade edilen dört şart ayrı ayrı ele alınacaktır.

1.1. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Uygulaması İçin Gereken Şartlar

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.

1.1.1. *Asgari Kontrol Oranı Şartı*

“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.” (KVGİT, 7. Bölüm, www.gib.gov.tr, 18.06.2016)

Asgari kontrol şartı üç unsurdan oluşmaktadır. Bunlar; sermaye, kar payı ve oy kullanma hakkıdır. Sermaye açısından; Türkiye’de yerleşik tam mükellef kurum (A) yurtdışında % 50 oranında iştirak ettiği yurtdışı kurum (B) için sermaye oranı minimum % 50 şartını sağladığından kontrol edilen yabancı kurum statüsü sağlanmıştır.

Oy kullanma hakkı açısından; Türkiye’de yerleşik tam mükellef kurum (A) yurtdışında elindeki hisse senetlerinin sağladığı imtiyaz sebebiyle % 30 oranında iştirak ettiği yurtdışı kurumun 7 kişilik yönetim kurulu üyelerinin 4’ünü yani salt çoğunluğunu seçebiliyor ise burada da oy kullanma hakkı açısından minimum % 50 şartını sağladığından kontrol edilen yabancı kurum statüsü sağlanmıştır.

Kar payı açısından; Türkiye’de yerleşik tam mükellef kurum (A) yurtdışında elindeki hisse senetlerinin sağladığı imtiyaz sebebiyle % 30 oranında iştirak ettiği yurtdışı kurumun kar payının % 60’ını alabiliyor ise burada da kar payı açısından minimum % 50 şartını sağladığından kontrol edilen yabancı kurum statüsü sağlanmıştır.

Yurtdışındaki iştiraklerinden kar payları GVK’nın 85. maddesi hükmüne göre; hesaplara intikal tarihinde veya tasarruf tarihinde elde edilmiş kabul edilmektedir. (Sezgin, 2012:146)

Türkiye’de yerleşik tam mükellef kurum (A)’nın yurtdışında % 30 oranında iştirak ettiği yurtdışı kurum (B)’nin diğer bir ortağı da Türkiye mukim İngiliz vatandaşı Bay (C)’dir. Bay (C)’nin hisse oranı % 25’tir. Bay (C) İngiliz vatandaşı olmakla beraber Türkiye mukimi olduğu için Türkiye’de tam mükelleftir. Bu durumda tam mükellef kurum (A)’nın iştirak oranı % 50’nin altında olsa bile diğer bir tam mükellef gerçek kişi ile birlikte (% 30 + % 25 =) % 55 oranına ulaşıldığından yabancı kurum statüsü sağlanmıştır.

Türkiye’de yerleşik tam mükellef kurum (A)’nın yurtdışında % 30 oranında iştirak ettiği yurtdışı kurum (B)’nin diğer bir ortağı da yine kurum (A)’nın % 80’ine sahip olduğu yurtdışında kurulu kurum (D)’dir. Kurum (D), kurum (B)’nin % 40 hissesine sahiptir. Bu durumda Kurum (A) doğrudan % 30, dolaylı (% 80 x % 40 =) % 32 olmak üzere kurum (B)’nin % 62 hissesine sahip olmaktadır. Sonuç olarak doğrudan ve dolaylı hisseler ile % 62 oranına ulaşıldığından yabancı kurum statüsü sağlanmıştır.

“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.” (KVTG, 7.1. Bölüm, www.gib.gov.tr, 18.06.2016).

1.1.2. Pasif Nitelikli Gelir Şartı

“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.” (KVGİ, 7.2. Bölüm, www.gib.gov.tr, 18.06.2016)

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 (Kar payı + faiz + menkul kıymet alım satım kazancı) toplam gayrisafi hasılatına oranı $(350/500=)$ %70 olduğundan kontrol edilen yabancı kurum için belirtilen şart sağlanmış olmaktadır. *“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.” (KVGİ, 7.2.1. Bölüm, www.gib.gov.tr, 19.06.2016)*

1.1.3. Vergi Yükü Şartı

Türkiye’de iştirak kazancının vergilendirilebilmesi için faaliyette bulunan ülkedeki vergi yükü için bir ölçüt şartı getirilmiştir. Şöyle ki; *“yurt dışında kurulu iştirakin kurum kazancının %10’dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması gerekmektedir.” (KVGİ, 7.2.2. Bölüm, www.gib.gov.tr, 19.06.2016)*

Vergi yükü, ödenen vergilerin toplamının toplam gelire oranı olarak ifade edilmektedir. (Mutluer, 2007:271) Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre vergi yükü, “yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kar payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere, toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.” (KVGT, 5.2.1.5. Bölüm, www.gib.gov.tr, 20.06.2016)

1.1.4. Elde Edilen Kazancın Miktarı Şartı

Yurt dışındaki iştirakin Kurumlar Vergisi Kanununun uygulamasında kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilebilmesi için ilgili yıldaki gayrisafi hasılat tutarının 100.000.- Türk Lirası karşılığı yabancı paranın üzerinde olması gerekmektedir. Diğer tüm koşullar sağlanmış olsa dahi ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatı bu tutarın altında kalan iştirakler, kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmeyecektir. (KVGT, 7.2.3. Bölüm)

2. KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANCI MÜESSESESİNİN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINI KARŞISINDAKİ DURUMU

Vergilendirme yetkisi, devletlerin ülkeleri üzerindeki egemenliğine dayandığı için vergi kanunlarının yerelliği ilkesi bu durumun bir sonucudur ve vergilendirmede kaynak ilkesinin uygulanmasına yol açmaktadır. (Kaneti, 1986/1987: 36) Vergi koymaya, değiştirmeye ve toplamaya tek yetkili otorite devlettir ancak günümüzde devletin bu yetkisi hükümetler tarafından kullanılmakta bir başka ifadeyle pratikte vergilendirme yetkisini icra eden otorite ilgili dönemde ülkeyi yöneten siyasi parti ya da partilerdir. (Şen ve Sağbaş, 2016:157) Bu bağlamda hükümetler, mali egemenliklerinin bir sonucu olarak kendi vergilendirme yetkilerini çıkardıkları kanunlarla iradi olarak ya da uluslararası anlaşmalarla sınırlandırabilmektedir. (Berkay ve Armağan, 2011:90) Öyle ki global ekonomide ülkelerin faaliyetleri çoğu zaman karşı karşıya gelmekte ve vergilendirme yetkilerinde çakışmaların meydana gelmesine neden olmaktadır. (Çağan, 1982:9) Devletler, uluslararası alanda vergilendirme yetkilerinin çakışması sonucunda ortaya çıkacak çifte vergilendirmeyi önlemek için ya tek yanlı olarak vergi kanunlarına koydukları düzenlemelerle vergilendirme yetkisi sınırlandırılır ya da devletlerle çifte vergilendirmeyi önlemek için anlaşma yapmaktadırlar. (Gedik, 2014:85) Türkiye’de ilk çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması Avusturya ile 1970 yılında imzalanmıştır. Hollanda ile Türkiye arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması 1986 yılında imzalanmış, 1988 yılında Resmi Gazetede yayımlanmış ve 01.01.1989

tarhinde uygulamaya başlanmıştır.² Çifte vergilendirme, en genel tanımı ile iki ya da daha fazla devletin aynı vergi konusu üzerinden aynı zamanda vergi almak istemleridir. (Öz ve Çavdar, 2012:51) Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesi hükmüne göre; “çifte vergilendirme, aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması” olarak ifade edilmiştir. Söz konusu tanım doğrultusunda literatürde çifte vergilendirmenin unsurları aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir: (Pehlivan ve Öz, 2011:62-63)

- *Yükümlünün aynı şahıs olması,*
- *Vergilendirme döneminin aynı olması,*
- *Vergi konusunun aynı olması,*
- *Vergi türünün aynı olması,*
- *Vergilendirme yetkisine sahip olan ülkelerin çokluğu.*

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının temel amacı mükerrer vergilendirmeyi önlemek olmakla beraber vergi anlaşması imzalayan gelişmekte olan ülkeler aynı zamanda yabancı sermayenin ülkelerinde elde ettikleri kazançlar üzerinden daha fazla vergi almak arzusunda da olmaktadırlar. (Başak, 2005:80) Çifte vergilendirme anlaşmaları, ülke ilişkilerinin geliştirilmesinde araç olması, vergi uyumuna ve adaletine olumlu katkısı, vergi sistemi için bir güvenlik müessesesi olması ve ülkeler arasında doğrudan yabancı yatırımları artırması açısından oldukça önemlidir. (Yavuz, 2015:47) Kontrol edilen yabancı kurum kazancı müessesesi de çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları açısından oldukça önemli bir uygulamadır. Şöyle ki kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesinde kullanılan yöntem kurum ortaklarının vergilendirilmesi olduğundan bu düzenleme, devletlerin vergilendirme yetkisinin kullanılmasıdır. (Sağlam, 2011:101)

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne göre yürürlükte bulunan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, Türkiye'nin Kurumlar Vergisi Kanununun yedinci maddesinde yer alan “Kontrol edilen yabancı kurum kazancı” hükümlerine göre kendi mukimlerini vergileme hakkını sınırlandırmamaktadır. (KVGT, 7.6. Bölüm, www.gib.gov.tr, 20.06.2016)

Yabancı ülkede yer alan kurumdan elde edilen kaynak ülke tarafından dağıtılmış ve bu kar paylarının Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilmemiş olması şartıyla söz konusu kar payı hakkında aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır (KVGT, 7.6 Bölüm);

² 28.08.1988 tarih ve 1997 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- *Kar payının elde edildiği yıla ait kurum kazancının üzerine eklenerek bulunan tutar üzerinden kurumlar vergisinin hesaplanması gerekmektedir.*
- *Söz konusu kar payı ile ilgili olarak başka ülkelerde ödenmiş olan vergilerin ilgili kanun ve anlaşma çerçevesinde mahsup edilmesi zorunludur.*
- *Bu mahsup işleminden sonra kalan bir tutar olması durumunda, önceden kontrol edilen yabancı kurum kazancı olarak vergiye tabi tutulmuş bulunan kazanç üzerinden hesaplanıp ödenen kurumlar vergisinin söz konusu kar payına denk gelen kısmının da kalan tutar üzerinden indirilmesi mümkün olmaktadır.*
- *Ayrıca hesaplanan tutarın yetersiz olması durumunda mahsup edilemeyen kısım kar payının Türkiye'ye getirilmesi durumunda iade edilebilmesi gerekmektedir.*
- *Eğer ilgili çifte vergilemeyi önleme anlaşması gereği dağıtılan söz konusu kar payının Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi öngörülmüş ise kar payının ilgili ülkede dağıtılıp Türkiye'ye getirildiği dönemde daha önce hesaplanıp ödenen kurumlar vergisinden dağıtılan kar payı tutarına denk gelen kısmı iade edilebilecektir.*

3. TÜRKİYE CUMHURİYETİ İLE HOLLANDA KRALLIĞI ARASINDA ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASININ KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANCI HÜKÜMLERİNİN UYGULAMASINA ETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 90. maddesi hükmü gereğince usulüne göre yürürlüğe konulmuş uluslararası antlaşmalar kanun hükmünde olup bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine dahi başvurulamaz (Karakaş, 2014:80). Bu bağlamda Türkiye'de yürürlükte bulunan kanunlar ile uluslararası antlaşmalar eşit derecede etkilidir. Aynı şekilde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da aynı şekildedir (Ünsal, 2013:5). Öyle ki Türkiye'de hukuk doktrininde hukuki metinlerin hiyerarşisi ortaya konulurken uluslararası antlaşmalar yürürlükte bulunan kanunlardan daha üst sırada yer almaktadır.

İlaveten vergi uygulamalarında usulün ne şekilde olacağını düzenlenmiş bulunan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun üçüncü maddesinin a fıkrasını uyarınca "*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır*" hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu bu düzenleme ile vergilemeye yönelik bir uygulama yapılırken sadece kanun metni ile yetinilmemesi gerektiği, kanun koyucunun ilgili düzenlemeyi yaparken kanunun genel gerekçesinde ve madde gerekçelerinde hangi irade ile o

düzenlemeye gittiğini de göz önünde bulundurmak gerektiği anlaşılmalıdır (Ünsal, 2013:13).

Bu çalışmanın konusu ile ilgili hususları düzenleyen mevzuat hükümleri özetle şu şekildedir.

- *Türkiye Cumhuriyeti ile Hollanda Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasının Temettüler Başlıklı 10. maddesi, Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Başlıklı 23. maddesi ve Ek Protokolün IX. maddesi (ÇVÖA Antlaşması)*
- *5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı" başlıklı 7. maddesi ve madde gerekçesi (Kanun)*
- *Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği (Tebliğ)*

Yukarıda sunulan sıralama, uygulamada yer alan güç ve öncelik bakımından hiyerarşik bir sıralamadır. Dolayısı ile vergi uygulaması yapılırken ilk başvuru kaynağı anlaşma, sonra kanun ve en son tebliğ olacaktır. O halde tebliğde, kanuna; kanunda da Çifte Vergilemeyi Önleme Antlaşmasına aykırı bir hüküm var ise aykırı hükümlerin uygulanabilmesi hukuken mümkün olmamaktadır.

Çifte Vergilemeyi Önleme Antlaşmasının 10. maddesinde **temettü ödenmesi halinde** vergilemenin nasıl yapılacağı aşağıdaki şekilde düzenlemiştir:

Eğer Türkiye'deki şirketin Hollanda'daki şirkete iştirak oranı % 25 ve üzerinde ise ödenen temettü üzerinden % 15 oranında; iştirak oranı % 25'in altında ise ödenen temettü üzerinden % 20 oranında Hollanda vergileme yapabilecektir. Söz konusu oran daha sonra ek protokol ile % 5 olarak belirlenmiş olup; **temettü ödenmesi halinde** % 5 oranında Hollanda vergileme yapabilecektir.

Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşması temettü ödenmesi halinde vergilemenin nasıl yapılacağını düzenlemiştir. Hollanda anlaşması özellikli bir anlaşma olup Türkiye'de kurulu tam mükellef kurumların Hollanda'daki iştiraklerinden elde edecekleri temettü gelirlerinin Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna olduğu çok açık hüküm altına alınmıştır. Bir başka deyişle, bu ülkelerdeki iştirakler, Türkiye'deki ortaklarına kar dağıtımını yapmış olsalar bile bu kazanç zaten Türkiye'de vergilendirilmeyecektir. Şöyle ki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması temettü ödenmemesi halinde Türkiye'ye ya da Hollanda'ya bir vergileme yetkisi vermemiştir.

1 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin yedinci maddesine istinaden yapılan "ilgili anlaşma hükümlerinin, dağıtılan söz konusu kar payının Türkiye'de istisna edilmesini öngörmesi halinde ise kar payının dağıtılıp Türkiye'ye getirildiği dönemde daha önce kontrol edilen yabancı kurum kazancı hükümleri çerçevesinde vergilendirilen kazanç üzerinden hesaplanıp ödenen kurumlar vergisinden, dağıtılan kar payı tutarına isabet eden kısım iade edilebilecektir" ifadesi vergi idaresinin dayanak gösterip vergi tarh edebileceği bir düzenleme olup söz konusu düzenleme bu çalışmada dile getirilen görüş ile çelişmektedir.

Kontrol edilen yabancı kurum kazancı düzenlemesinin getiriliş amacı tam mükellef kişi ya da kurumlar tarafından kontrol gücüne sahip olunan yurtdışı iştiraklerde, bu kontrol gücünü kullanarak karı dağıtmama yönünde karar alma ve böylece Türkiye'de matrah dışında bırakılmasının önüne geçmek içindir. Öyle ki karın dağıtılması durumunda dahi Türkiye'de vergiden istisna olacak olan kazancın bu amaçla ortaklar tarafından dağıtılmayarak Türkiye'de matrah dışında bırakılması gibi amaç söz konusu olamaz. Dolayısıyla temettünün dağıtılmaması durumunda dahi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7.maddesi olan "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı" müessesesi Hollanda'da iştirak eden yabancı kurumlar için uygulanamayacağı kanaatindeyiz. Bunun yanı sıra idarenin tarhiyat yapması durumu elbette söz konusu olabilecektir. Bu bağlamda başvurulacak yollar aşağıdaki şekillerde ifade edilebilir;

- Söz konusu tebliğ düzenlemesi kanımızca hukuka aykırı olup hükmün iptali için iç hukuk yolu olarak Danıştay'da dava açılabilir.
- Eğer bir vergi incelemesinde tarh edilecek bir vergi ve/veya vergi cezası ile karşı kaşıya kalınır uzlaşma yolu ile konu çözülebilir.
- Uzlaşma olmaz ise yukarıda ifade edilen gerekçeler ışığında yapılacak bir savunma ile idari yargıya konu götürülerek çözülebilir.
- Yine eğer bir vergi incelemesinde tarh edilecek bir vergi ve/veya vergi cezası ile karşı kaşıya kalınır ise Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmasının 25. maddesi hükmüne dayanılarak Hollanda makamlarına Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmasının Türk Vergi İdaresi tarafından ihlal edildiği belirtilerek başvuruda bulunulabilir.

SONUÇ

Çalışmada incelenen yerel ve uluslararası mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde özellikle Hollanda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının kendine özgü hükümlerine göre Hollanda'daki iştirakin elde etmiş olduğu kazanç hiç dağıtılmasa dahi kontrol edilen yabancı kurum

kazancı kapsamına girmeyeceği kanaatindeyiz. Şöyle ki anlaşmanın 23. maddesinde çok açık bir şekilde Hollanda'da elde edilen temettü Türkiye'de vergiden istisna edilmiştir ve söz konusu bu haklar gerek Anayasa gerekse Türkiye Cumhuriyeti ile Hollanda Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması ile koruma altına alınmıştır.

Ancak çalışmanın konusu şu aşamada son derece teorik bir niteliktedir. Benzer konuda yapılmış incelemelerin sonuçları, vergi idaresinin ve buna karşılık olarak yargı organlarının konuya yaklaşımı henüz olgunluk kazanmamıştır. Dolayısıyla çalışmada ifade edilen söz konusu hükümler dışında uygulamalara yön verecek görüş, yargı kararı gibi teamül oluşturacak unsurlar henüz olgunlaşmamıştır. Tebliğ hükümleri ve vergi idaresinin genel yaklaşımı incelendiğinde olası bir incelemede Hollanda'da elde edilen kazancın kontrol edilen kurum kazancı kapsamına girmeyeceği uygulamasının eleştiri konusu edilme riski oldukça yüksektir. Dolayısıyla bu noktada ciddi bir tarhiyat riski ile karşı karşıya kalılabileceğini bu kazancı elde eden kurumlar tarafından göz ardı edilmemelidir.

KAYNAKÇA

BAŞAK, Levent (2005), *Türkiye'nin İmzalamış Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yürürlüğe Girme Prosedürü*, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:201, Mayıs, 79-91.

BERKAY, Ferhan ve ARMAĞAN, Ramazan (2011), *Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi*, Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi, C.3, S.5, 88-106.

ÇAĞAN, Nami (1982), *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.

EKİCİ, Filiz (2006), *5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanununda Vergi Güvenlik Müesseselerine İlişkin Yeni Düzenlemeler*, https://birimler.dpu.edu.tr/app/views/panel/ckfinder/userfiles/17/files/DERG_/17/288-296.pdf (Erişim Tarihi: 18.07.2016).

ERDEM, Tahir (2007), *Türkiye'de Kontrol Edilen Yabancı Kurum (KEYK) Rejimi*, Mali Pusula Dergisi, Yıl: 3, Sayı: 27, Mart.

GEDİK, Gülşen (2014), *Türk Vergi Hukukunda Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Vergilendirilmesi*, MÜHF - HAD, Cilt: 17, Sayı: 3-4.

KANETİ, Selim (1986/1987), *Vergi Hukuku*, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 3434, Hukuk Fakültesi Yayın 698.

KARAKAŞ, Erhan (2014), *Milletlerarası Antlaşmaların Türk İç Hukukundaki Yeri*, Nevşehir Barosu Dergisi, Yıl 1, Sayı 1, Mart, 69-92.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (KVGT), 7. Bölüm, Kontrol Edilen Kurum Kazancı, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 18.06.2016.

MUTLUER, Kamil, ÖNER, Erdoğan ve KESİK, Ahmet (2007), *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.

ÖZ, Ersan ve ÇAVDAR, Fatih (2012), Çifte Vergilemenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları, *Vergi Dünyası Dergisi*, Temmuz, Sayı: 371.

PEHLİVAN, Osman ve ÖZ, Ersan (2011), *Uluslararası Vergilendirme*, Celepler Matbaacılık, Trabzon.

SAGLAM, Meltem (2011), *Kontrol Edilen Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

SARI, Hamit (2006), Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Dağıtım Müesseselerinin Muvazaa ve Kanuna Karşı Hile Bağlamında Değerlendirilmesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 293, Ocak.

SEZGİN, Bülent (2012), Gerçek Kişilerce Beyan Edilmesi Gereken Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:111, Mayıs-Haziran, 143-152.

ŞEN, Hüseyin ve SAĞBAŞ, İsa (2016), *Vergi Teorisi ve Politikası*, İkinci Baskı, Kalkan Matbaacılık, Ankara.

ÜNSAL, Hilmi (2013), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara.

YAVUZ, Hakan (2015), Türkiye ile Türki Cumhuriyetler Arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Muhtemel Katkıları, *Maliye Araştırmaları Dergisi*, Yıl:1, Cilt:1, Sayı:3, 47-66.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, <http://www.ismmmo.org.tr/html.asp?id=6060>, Erişim Tarihi: 17.06.2016.

SUMMARY

It is based on the declaration of taxpayers foundation of modern tax system. Declaration of taxpayers in the tax system based on the declaration of principles are accepted right until the contrary is proven. However, the tax authorities may examine the accuracy of the declaration is always the taxpayers within the statutory time periods. But this review also will create a severe burden on the tax authorities and declaration system would nullified correct declaration of taxpayers are required to provide the mechanism available. Both external audits and control mechanisms built into system to check the correctness of the declaration of the taxpayer is located. That are built into this system is called tax security measures. Tax security measures taking shape and are diversified in accordance with their terms and conditions of each country. The main purpose of the tax security mechanism declared the tax to be charged properly to ensure minimum cost to that based on the declaration in the tax systems.

States with globalization taxation authority in the hands of states have begun to use more efficient in economic terms and purpose of taxation is no longer purely public financing. Foreign investment is particularly important for developing countries with major problems. Nowadays many states they see as being the key factor of increase of economic growth or rapid in foreign investment flows actively promotes. In this context, the concept of harmful tax competition in addition to many external benefits as a result of the presence of countries with tax incentives also emerged.

Today, countries in order to protect the tax base from the corrosive effects of harmful tax competition is being applied to various road to commissioning the tax safety measures is one of them. States to conflicts of tax-raising power between them Avoidance of Double Taxation Treaty are signed. On the basis of this agreement, although there be a conflict of tax-raising power prevention of harmful tax competition is another object. In this context implementation of Earning of Controlled Foreign Corporation is a tax security measure.

Examined in this study requirements for implementation of Earning of Controlled Foreign Corporation; condition for the minimum control rate, condition for the passive income, condition for the tax burden and condition for the amount of gain obtain. In this study, Avoidance of Double Taxation Treaty versus an implementation of Earning of Controlled Foreign Corporation.

An implementation of Earning of Controlled Foreign Corporation is also very important in terms of the implementation agreement on avoidance of double taxation. Namely, that the institution of a common taxation method used in the taxation of foreign-controlled corporate earnings this arrangement is the use of state taxation authority. The topic of this study, using earning of controlled foreign Corporation as a tax security measure and in this direction is to examine the implementation of the avoidance of double taxation treaty between Turkey and the Netherlands.

