

Yrd. Doç. Dr. Gülşen GEDİK

**Türk ve Amerikan Vergi Hukuklarında
Kontrol Edilen
Yabancı Kurum Kazançları**



İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	VII
İÇİNDEKİLER	XI
KISALTMALAR.....	XXIII
1 Ş. GİRİŞ	1
I. Kavram ve Terim	1
1. Kavram	1
a) Amerikan Hukuku	5
b) Türk Hukuku.....	5
2. Terim	7
II. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Yakın Kavramlardan Ayırt Edilmesi	7
1. Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnasından Ayırt Edilmesi	7
2. Örtülü Sermayeden Ayırt Edilmesi	11
3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımından Ayırt Edilmesi.....	15
III. Konunun Sınırlandırılması ve Plan.....	20

BİRİNCİ BÖLÜM
TARİHÇE VE ÇEŞİTLİ HUKUK
SİSTEMLERİNE TOPLU BAKIŞ

2 §. TARİHÇE	23
I. Amerika Birleşik Devletleri.....	23
II. İngiltere.....	25
III. Fransa	26
IV. Almanya.....	27
V. Türkiye.....	27
3 §. ÇEŞİTLİ HUKUK SİSTEMLERİNE TOPLU BAKIŞ	28
I. Amerikan Hukuku	28
II. Avrupa Birliği Hukuku.....	30
1. Avrupa Birliği	30
2. Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerin Ulusal Mevzuatları	32
a) İngiliz Hukuku.....	32
b) Fransız Hukuku	34
c) Alman Hukuku	36
III. Türk Hukuku.....	37

İKİNCİ BÖLÜM

4 §. AMERİKAN VE TÜRK HUKUKUNDA KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİNİN TEMELLENDİRİLMESİ	39
I. Vergilendirme Yetkisi.....	39
1. Egemenliğin Vergilendirme Alanındaki Görünümü: Mali	
Egemenlik.....	39
a) Mali Egemenlik.....	39
aa) Amerikan Hukuku	44
bb) Türk Hukuku.....	46

b) Mali Egemenliğin Hukuksal Görünümü: Vergilendirme Yetkisi.....	47
aa) Amerikan Anayasası.....	47
bb) Türk Anayasası.....	55
2. Vergilendirme Yetkisinin İç Hukuk Görünümü: Anayasal Vergilendirme İlkeleri.....	57
a) Amerikan Anayasası.....	57
aa) Temsilsiz Vergi Olmaz İlkesi.....	58
bb) Aynılık İlkesi.....	60
b) Türk Anayasası.....	61
aa) Yasallık İlkesi.....	61
bb) Vergide Eşitlik (Mali Güç) İlkesi.....	64
3. Vergilendirme Yetkisinin Uluslararası Görünümü: Sınırlandırmalar.....	67
II. Çalışma ve Sözleşme Özgürlüğü.....	68
1. Amerikan Anayasası.....	68
2. Türk Anayasası.....	70
III. Yetki ve Özgürlüğün Sınır Çizgisi: Hakkın Kötüye Kullanılması Yasağı.....	72
1. Amerikan Hukuku.....	73
2. Türk Hukuku.....	73

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM: STATÜ

5 §. AMERİKAN HUKUKU.....	77
I. Kurum.....	77
1. Yerel Kurum.....	77
2. Yabancı Kurum.....	80
II. Kontrol Edilen Yabancı Kurum.....	82

1. IRC 957 (a).....	82
2. Reg. §1.957-1	84
III. Kontrol Testleri.....	85
1. Nesnel Ölçütler	85
a) Kontrol Eden Kişi.....	85
aa) Amerikalı Hissedar	85
aaa) IRC 951 (b).....	85
bbb) Amerikalı Kişi	87
aaaa) IRC 957 (c)	87
bbbb) IRC 7701 (a) (1)	88
cccc) IRC 7701 (a) (30).....	89
aaaaa) Amerikan Vatandaşı.....	90
aaaaaa) IRC 7701 (a) (50) (A)	90
bbbbbb) Reg. § 1.1-1 (b)-(c)	90
bbbbb) Amerika Birleşik Devletleri'nde Yerleşik Olanlar: IRC 7701 (b)	91
cccc) Yerel Ortaklık.....	93
aaaaaa) IRC 7701 (a) (4)- (5)	93
bbbbbb) Reg. § 301. 7701-2 (a)	94
dddd) Yerel Kurum: IRC 7701 (a)(3)- (4)	96
eeee) Malvarlığı Yönetimi	97
aaaaaa) IRC 7701 (a) (30).....	97
bbbbbb) Reg. § 301.7701-4	98
ffff) Miras Yönetimi	99
aaaaaa) IRC 7701 (a) (31) (A)	99
bbbbbb) IRC 7701 (a) (30) (D)	100
bb) Amerikalı Hissedarın Pay Oranı	100
aaa) IRC 958 (a)-(b)	100
bbb) Reg.§ 1. 957-1 (b) (2).....	102
ccc) Örnek Kurgu	102
b) Kontrol Oranı	103
aa) Kural: Yüzde Elliden Fazlaya Sahip Olma.....	103
aaa) IRC 957	103
bbb) Örnek Kurgu	104
bb) Fiili Durum: Gerçek Anlamda Kontrol Sahibi Olma	105

aaa) IRC 957	105
bbb) Reg. § 1.957-1 (b)	106
ccc) Örnek Kurgular	106
c) Kontrol Ölçütleri	111
aa) Oy Kullanma Hakkı	111
bb) Hisse Değeri	112
d) Kontrol Zamanı	112
2. Öznel Ölçüt: Kontrol Edilen Yabancı Kurumdan Kaçınma	112
IV. Nitelendirme	114
1. Garlock Inc. v. Commissioner of Internal Revenue	116
2. Kraus v. Commissioner of Internal Revenue	117
3. Koehring Company, a Wisconsin Corporation, Plaintiff- Appellant, v. ABD of America, Defendant-Appellee	119
4. C.C.A, Inc. v. Commissioner 64 TC 137 (1975)	120
6 §. TÜRK HUKUKU	121
I. Kurum	121
1. Türkiye’de Yerleşik Kurum	121
2. Yabancı Kurum	123
II. Kontrol Edilen Yabancı Kurum	125
1. KVK 7	125
2. Genel Tebliğ 7	126
III. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Olarak Kabul Edilme Ölçütleri	128
1. Yabancı Kurumun Vergi Yükü	129
a) KVK 7 (1) (b)	129
b) Genel Tebliğ 7.2.2	129
2. Yabancı Kurumun Toplam Hasılatı	132
a) KVK 7 (1) (c)	132
b) Genel Tebliğ 7.2.3	132
3. Yabancı Kurumun Gelirleri	134
a) KVK (7) (a)	134
aa) Aktif Gelirler	135

bb) Pasif Gelirler	136
aaa) Faiz	139
bbb) Kar Payı	140
ccc) Kira	141
ddd) Lisans Ücreti	142
eee) Menkul Kıymet Satış Geliri	143
b) Genel Tebliğ 7.2.1	145
IV. Kontrol Testleri	146
1. Nesnel Ölçütler	146
a) Kontrol Eden Kişi	146
aa) KVK 7 (1)	146
aaa) Tam Mükellef Gerçek Kişi	147
bbb) Tam Mükellef Kurum	148
bb) Genel Tebliğ 7	150
b) Kontrol Oranı	150
aa) KVK 7 (1)	150
bb) Genel Tebliğ 7	151
c) Kontrol Ölçütleri	151
aa) KVK 7 (1)	151
aaa) Sermaye	151
bbb) Kar Payı	153
ccc) Oy Kullanma Hakkı	153
bb) Genel Tebliğ 7.1	154
d) Kontrol Zamanı	156
aa) KVK 7 (3)	156
bb) Genel Tebliğ 7.3	156
2. Öznel Ölçüt: Kontrol Edilen Yabancı Kurumdan Kaçınma	157
V. Nitelendirme	158

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
STATÜNÜN İŞTİRAKLER VASITASIYLA
KONTROLÜ

7 Ş. AMERİKAN HUKUKU	163
I. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Statüsünün Belirlenmesinde	
İştirak	163
1. IRC 958 ve IRC 318	163
2. Reg. § 1.958-1	164
II. Kontrol Testi: Amerikalı Hissedar Olup Olmadığının	
Belirlenmesi	165
1. Ülke İçindeki Kişi	165
a) Zımnî İştirak.....	165
aa) IRC 958 (b)	165
bb) Reg. § 1.958-2 (a)	167
b) Atıf Kuralları	168
aa) Aile Üyelerinden	168
aaa) IRC 318	168
bbb) Reg. §1.958-2 (b)	169
ccc) Örnek Kurgular	170
bb) Ortaklık, Miras Yönetimleri, Malvarlığı	
Yönetimleri ve Kurumlardan	172
aaa) Ortaklık ve Miras Yönetiminden.....	172
aaaa) IRC 318 (a) (2) (A)	172
bbbb) Reg. § 1.958-2 (c)	173
cccc) Örnek Kurgu	173
bbb) Malvarlığı Yönetiminden.....	175
aaaa) IRC 318 (a) (2)(B).....	175
bbbb) Reg. §1.958-2 (c) (ii)	176
cc) Kurumlardan.....	177
aaa) IRC 318 (a) (2) (C)	177
bbb) Reg. §1.958-2 (c) (iii)	177
ccc) Örnek Kurgular	178

dd) Ortaklık, Miras Yönetimleri, Malvarlığı Yönetimleri ve Kurumlara.....	180
aaa) Ortaklıklar ve Miras Yönetimlerine	180
aaaa) IRC 318(a) (3) (A)	180
bbbb) Reg. § 1.958-2 (d).....	180
bbb) Malvarlığı Yönetimine.....	181
aaaa) IRC 318(a) (3) (B)	181
bbbb) Reg. § 1.958-2 (d) (ii).....	181
ccc) Örnek Kurgu.....	182
ddd) Kurumlara	182
aaaa) IRC 318 (a)(3) (C)	182
bbbb) Reg. §1.958-2 (d) (iii).....	183
cccc) Reg. §1.958-2 (f).....	185
dddd) Örnek Kurgular	186
2. Yabancı Tüzel Kişiler.....	189
a) Doğrudan İştirak: IRC 958 (a) (1)	189
b) Dolaylı İştirak	190
aa) IRC 958 (a) (2).....	190
bb) Reg. §1.958-1.....	191
cc) Örnek Kurgular.....	192
8 §. TÜRK HUKUKU.....	194
I. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Statüsünün Belirlenmesinde İştirak	194
1. KVK 7.....	194
2. Genel Tebliğ 7	195
II. Kontrol Testi: Hissedarların Belirlenmesi	195
1. Doğrudan İştirak.....	195
2. Dolaylı İştirak.....	196
a) Örnek Kurgu 1	198
b) Örnek Kurgu 2	199
3. Ayrı Ayrı İştirak	200
4. Birlikte İştirak	201

BEŞİNCİ BÖLÜM
KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM
KAZANÇLARI

9 §. AMERİKAN HUKUKU	205
I. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançları	205
II. Subpart F Gelirleri	207
1. Sigorta Geliri	212
a) IRC 953.....	212
b) Örnek Kurgu.....	218
2. Yabancı Üs Şirket Geliri.....	219
a) IRC 954.....	219
b) Reg. §1.954-1	220
aa) Pasif Gelir.....	221
aaa) IRC 542 ve IRC 954 (c).....	221
bbb) Reg. §1.954-2.....	227
ccc) Örnek Kurgular	231
bb) Yabancı Üs Şirket Satış Geliri.....	232
aaa) IRC 954 (d)	232
bbb) Reg. §1.954-3.....	235
ccc) Örnek Kurgular	236
ddd) Yargı.....	238
aaaa) Ashland Oil, Inc. v. Comm	238
bbbb) Brown Group, Inc. v. Commissioner.....	239
cc) Yabancı Üs Şirket Hizmet Geliri.....	241
aaa) IRC 954 (e).....	241
bbb) Reg. §1.954-4	242
ccc) Örnek Kurgular	244
dd) Yabancı Üs Şirket Petrol Bağlantılı Geliri.....	245
aaa) IRC 954 (g)	245
bbb) Reg. §1.954-8	247
3. Uluslararası Boykot Geliri.....	248
4. ABD Menkul ve Gayrimenkul Sermaye Yatırım Kazançları	249

5. Yasal Olmayan Ödemeler	251
10 §. TÜRK HUKUKU	251
I. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançları	251
1. KVK 7.....	251
2. Genel Tebliğ 7.3.	252
3. Örnek Kurgular.....	254

ALTINCI BÖLÜM

KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

11 §. AMERİKAN HUKUKU	259
I. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi ..	259
1. Vergilendirme Yöntemleri	259
a) Kurum Kazancı Olarak.....	259
b) Hissedarın Geliri Olarak	260
c) Vergilerin Beyan Edilmesi.....	265
2. Vergilendirmede İstisnalar	270
a) IRC 954 (b)	270
b) Reg. §1.954-1 (a) (3).....	271
c) Yüksek oranlı vergiye tabi olma istisnası	274
aa) ABD Geliri İstisnası.....	274
bb) Küçük Miktar İstisnası.....	274
cc) Yüksek Oranlı Vergiye Tabi Olan Gelir İstisnası.....	275
aaa) IRC 954 (b) (4).....	275
bbb) IRC 954 (b) (3).....	276
ccc) Örnek Kurgu	276
II. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Andlaşması	277
III. Vergilendirmede Bilgi Değişim Andlaşmalarının Önemi	284
12 §. TÜRK HUKUKU	286
I. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi ..	286

1. Vergilendirme Yöntemleri.....	286
a) Kurum Kazancı Olarak.....	286
b) Hissedarın Geliri Olarak.....	291
c) Vergilerin Beyan Edilmesi.....	293
2. Vergilendirmede Mahsup.....	295
a) KVK 33	295
b) Genel Tebliğ 7.4.....	297
c) Örnek Kurgular.....	298
II. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Andlaşması	299
III. Vergilendirmede Bilgi Değişim Andlaşmalarının Önemi	302
13 §. SONUÇ	307
EK 1: FORM 5471	317
EK 2: FORM 5472	321
EK 3: Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form.....	323
KAYNAKÇA	329