

**KURUMLAR  
VERGİSİNDE  
YURT  
DIŞINDA  
ÖDENEN  
VERGİLERİN  
MAHSUBU**

Haydar ÇAMALAN  
S. ALBAYRAK  
Vergi Denetmeni

**I - GİRİŞ:**

**K**urumlar Vergisi Kanunu'nun 43. maddesinde "Yabancı memleketlerde elde edilerek Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen benzeri vergiler, Türkiye'de tarh olunan Kurumlar Vergisinden indirilebilir.

Ancak;

1 - İndirilecek miktar yabancı memleketlerde elde edilen kazançlara, bu Kanunun 25. maddesinde yazılı nispetlerin uygulanması ile bulunacak miktardan fazla olamaz.

2 - Yabancı memleketlerde vergi ödendiği yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcilikleri tarafından onaylanan belgeler ile belgelendirilmedikçe, yabancı memlekette ödenen vergi Türkiye'de tarh olunan vergiden indirilemez" denilmektedir.

Buna göre, yurt içinde kurum kazancı tespit edilirken, yurt dışında elde edilen hasılat vergi öncesi hasılat olarak dikkate alınacaktır. Bu şekilde hesaplanan Kurumlar Vergisi matrahına Kanunun 25. maddesinde belirtilen nispetler (genel oran 1.1.1994'den önce % 46, bu tarihten sonra % 25) uygulanarak kurumlar vergisi tarh edilecektir.

Kanunun 43. maddesine göre yurt dışından elde edilen kazançlarla ilgili olarak, yurt dışında ödenmiş olan vergiler, bu kazançlar üzerinden Türkiye'de tarh edilecek Kurumlar Vergisinden mahsup edilecektir.

## **II - MAHSUBUN AMACI:**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 43. maddesinde düzenlenen mahsup müessesesi ile kanun koyucu bir vergi konusunun mükerrer vergilendirilmesini önlemek amacı ile vergi mükelleflerine bir hak tanımıştır. Bu suretle kurumlara, yurt dışından elde ettikleri kazançları üzerinden, yurt dışında ödedikleri vergilerin Türkiye'de bu kazançlar üzerinden ödenecek kurumlar vergisinden mahsup etme olanağı sağlanarak bu faaliyetlerin ülke ekonomisine kazandırılması amaçlanmıştır.

Mahsup müessesesi ile kurumların yurt dışında rahatça faaliyet göstermeleri ve daha geniş ekonomik faaliyet alanı bulmaları sağlanmıştır. Diğer taraftan yurt dışında rekabet olanakları olan Kurumların bu olanaklarını daha rahat ve daha geniş kullanmaları dolayısı ile milli ekonomiye daha fazla katkıda bulunmaları amaçlanmıştır.

Vergi alma hakkı her ne kadar devletin egemenlik hakkından doğuyor ise de vergi adaleti açısından, bir vergi konusunun aynı türde birden fazla vergilendirilmesi doğru bir uygulama olmayacaktır. Bu nedenle kanun koyucu tarafından yurt dışında vergilendirildiği belgelenen bir kazançta ait verginin mahsup konusu yapılması kabul edilerek, bu kazançlar üzerindeki vergi yükünün artmamasını sağlayarak söz konusu faaliyetlerin teşvik edilmesi amaçlanmıştır.

## **III - MAHSUBUN YAPILMASI:**

### **A - Yurt Dışından Elde Edilen ve K.V.K.'nın 8. Mad. Kapsamı Dışında Kalan Kazançlardan Mahsup Yapılması:**

Bilindiği üzere kurum kazancı, gerek yurt içinden elde edilsin, gerekse yurt dışından elde edilsin G.V.K.'nın 2. maddesinde sayılan kazanç ve iratlardan oluşmakta olup, K.V.K.'nın 1. maddesinde bu kazanç ve iratların tamamı kurum kazancı olarak tanımlanmıştır.

Kurumlar Vergisi, kurum kazancına, Kanunun 25. maddesinde belirtilen oranın uygulanması ile hesaplanmaktadır. Eğer kurum söz konusu kazanç üzerinden yurt dışında (tevkif veya diğer şekillerde) vergi

ödemiş veya ödeyecek ise, bu vergiler tarh edilen Kurumlar Vergisinden mahsup edilebilmektedir.

Kurumların yurt dışından elde ettikleri kazançları üzerinden yurt dışında ödedikleri vergilerin, bu kazançların Türkiye'de vergilendirilmesi sonucunda tarh edilecek kurumlar vergisinden mahsup edilebilmesi için;

1 - Yurt dışında elde edilen kazançla ilgili olarak Türkiye'de kurum adına kurumlar vergisi tarhiyatının yapılmış olması,

2 - Kazanç üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin, kurumlar vergisi niteliğinde olması,

3 - Yurt dışında elde edilen kazancın Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilmiş olması,

4 - Kazanç üzerinden yurt dışında vergi ödenmiş olması ve verginin ödenmiş olduğuna ilişkin belgelerin mahallindeki Türk temsilciliklerince onaylanmış olması,

gerekmektedir.

Ancak, bu şartlar dahilinde mahsup edilebilecek vergi, yurt dışında elde edilen kazanç Kurumlar Vergisi oranının uygulanması ile bulunacak miktardan fazla olamayacaktır.

Verginin tarhı sırasında yurt dışında ödenen/ödenecek vergiler ile ilgili belgeler henüz gelmemiş veya tamamlanmamış ise yabancı ülkede ödenen/ödenecek vergi K.V.K.'nın 25. maddesinde yazılı oranı aşmamak şartıyla o ülkede uygulanan oran üzerinden hesaplanır ve tarhiyatın bu suretle hesaplanan kısmı ertelenir. Aranılan belgeler tarh tarihinden itibaren en geç bir yıl içerisinde ibraz edildiği takdirde, belgelerde yazılı olan kesin miktarlara göre tarhiyat düzeltilir. Söz konusu belgeler bir yıl içerisinde (mucbir sebepler hariç) ibraz edilemez ise erteleme hükümsüz olur.

**B - Yurt Dışından Elde Edilen ve K.V.K.'nın 8. Maddesi Kapsamında Kalan Kazançlar Üzerinden Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu:**

K.V.K.'nın 8. maddesinin 3946 sayılı Kanunun 30. maddesi ile değişmeden önceki şeklinde yurt dışından elde edilen ve istisnalar kapsamında sayılan kazançlar ve istisna miktarları şöyle idi:

4. bentte; kambyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye getirildiğinin tevsik edilmesi kaydı ile yurt dışında yapılan inşaat onarma ve montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların tamamı

6. bentte; sanayi ürünü ihraç eden imalatçılardan yıllık ihracaat tutarı belli miktar (ör: 250.000 USD) aşanların, ihracat hasılatlarının % 20'si, imalatçı olmayan ihracatçılarda bu tutarın 1/4'ü,

7. bentte; yaş sebze ve meyve ihracaatından sağlanan hasılatın % 20'si,

8. bentte; dış navlun hasılatının % 20'si,

10. bentte; Turizm müesseselerinin veya seyahat acentalarının döviz olarak elde ettikleri hasılatın % 20'si,

Kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

1.1.1994'ten itibaren yürürlüğe giren 3946 sayılı Kanunun 30. maddesiyle sözkonusu istisnalardan yalnızca Turizm işletmesi veya seyahat acentası işletme belgesi olan kurumların döviz olarak elde ettikleri hasılatın % 20'si ilk defa faaliyete geçtikleri tarihten itibaren on yıl süre ile Kurumlar Vergisinden istisna edilmek suretiyle, yurt dışından elde edilen diğer kazançların tamamı (1.1.1994 tarihinden itibaren) istisna kapsamı dışında bırakılmıştır.

Gerek istisnaların yeniden düzenlenmiş olması, gerekse önceki uygulamalarla ilgili zaman aşımı süresinin geçmemiş olması nedeni ile istisna kapsamında olup, yurt dışından elde edilen kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin mahsup edilmesi hususunda özellik arz eden durum şudur.

Yurt dışında ödenen verginin istisna miktarına isabet eden kısmı ne olacaktır. Burada kanımızca yurt dışında ödenen verginin istisna miktarına isabet eden kısmının Türkiye'de tarh edilen Kurumlar Vergisine mahsup edilmesi mümkün değildir.

Bir örnek ile konuyu açıklayacak olursak, tam mükellef (A) kurumu 1991 yılında hem yurt içinde hem de yurt dışında faaliyette bulunmuştur. Kurumun yurt dışındaki faaliyetlerinden elde ettiği kazançları ile mahalli vergilendirme oranlarına göre yurt dışında ödediği vergiler aşağıdaki gibidir.

| Faaliyetin Türü         | Elde edilen Kazanç | Mahalli Vergi Oranı | Ödenen Vergi  |
|-------------------------|--------------------|---------------------|---------------|
| Müteahhitlik Hizmetleri | 2.000.000.000.-    | % 20                | 400.000.000.- |
| Dış Navlun Hizmetleri   | 1.000.000.000.-    | % 20                | 100.000.000.- |
| Toplam                  | 3.000.000.000.-    |                     | 500.000.000.- |

Söz konusu kazançların K.V.K.'nın 8. maddesi kapsamında kalan kısımları şöyledir:

| Kazanç Türü                               | İstisna Oranı | İstisna Miktarı (TL) | İstisnaya İsalet Eden Vergi (TL) |
|-------------------------------------------|---------------|----------------------|----------------------------------|
| Yurt dışı müteahhitlik hizmetleri kazancı | % 100         | 2.000.000.000.-      | 400.000.000.-                    |
| Dış navlun kazancı                        | % 20          | 200.000.000.-        | 20.000.000.-                     |
| Toplam :                                  |               | 2.200.000.000.-      | 420.000.000.-                    |

Buna göre, (A) kurumunun K.V.K.'nın 43. maddesine göre mahsup edebileceği vergi miktarı  $500.000.000 - 420.000.000 = 80.000.000.-$  TL. olarak hesaplanacaktır.

Kurumun 1992 yılı Nisan ayında vermiş olduğu Kurumlar Vergisi beyannamesinde genel olarak şu bilgiler yer almaktadır.

|                                                         |                     |
|---------------------------------------------------------|---------------------|
| Kurum Kazancı                                           | 5.000.000.000.- TL. |
| — Yurt içi kazançlar                                    | 2.000.000.000.-     |
| — Yurt dışı Müteahhitlik hizmetleri                     | 2.000.000.000.-     |
| — Dış navlun hasılatı                                   | 1.000.000.000.-     |
| İstisnalar                                              | 2.200.000.000.- TL. |
| — Yurt dışı müteahhitlik hizmetleri                     | 2.000.000.000.-     |
| — Dış navlun hasılatı                                   | 200.000.000.-       |
| Vergiye Tabi Kurum Kazancı                              | 2.800.000.000.- TL. |
| — Vergiye Tabi Kurum Kazancının                         |                     |
| Yurt Dışında Elde Edilen Kısmı                          | 800.000.000.-       |
| Kurumlar Vergisi (% 46)                                 | 1.288.000.000.-     |
| Mahsup Edilecek Vergiler                                | 80.000.000.-        |
| — Yurt dışında ödenen vergilerden mahsup edilecek kısım |                     |
| Ödenecek Kurumlar Vergisi                               | 1.208.000.000.-     |

Kurum yurt dışında ödediği 500.000.000.- TL. tutarındaki verginin 80.000.000.- TL. tutarındaki kısmını mahsup edebilecektir.

Ayrıca konu ile ilgili olarak 3946 sayılı Kanunun 33'ncü maddesi ile K.V.K.'na eklenen geçici 21'nci madde ile yurt dışı müteahhitlik hizmetlerinin 1.1.1994 - 31.12.1999 tarihleri arasında özel bir vergileme rejimine tabi tutulmuş olduğunu hatırlatalım.

#### **IV - TÜRKİYE'DE ZARAR EDİLMESİ HALİNDE YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU:**

Yurt içi ve yurt dışından elde edilen kazançların birleştirilmesi sonucunda zarar nedeni ile Kurumlar Vergisi matrahı doğmuyor ve vergi tarh edilemiyor ise, yurt dışında ödenen verginin ilgili kazanç üzerindeki nihai vergi olarak mükellef kurum üzerinde kalması tabidir.

Çünkü kanun koyucu vergi mahsubu müessesesi ile verginin konusunu teşkil eden kazancın birden fazla vergilendirilmesini önlemek istemiştir. Yurt dışında elde edilen kazanç üzerinden (yurt içinde zarar edilmesi nedeni ile) vergi tarhiyatı yapılmadığı için, vergide mükerrerlikten söz edilemeyecektir. Bu nedenle yurt dışında ödenen verginin nihai vergi olarak mükellef kurum üzerinde kalması doğal sonuçtur. Konuyu bir örnekle açıklayalım.

##### **Örnek:**

Tam mükellef (A) kurumu hem yurt içinde hem de yurt dışında müteahhitlik faaliyetinde bulunmaktadır. Kurum 1992 yılı içerisinde yurt dışındaki müteahhitlik hizmetlerinden 1.000.000.000.- TL. kazanç elde etmiş ve bu kazanç üzerinden yurt dışında faaliyette bulunduğu ülkenin vergi idaresine 350.000.000.- TL. kurumlar vergisi ödemiştir.

Söz konusu kurum yurt içindeki müteahhitlik faaliyetlerinden aynı dönemde 5.000.000.000.- TL. zarar etmiş ve kurum kazancı olmadığından kurum adına vergi tarhiyatı yapılmamıştır. Kurumun yurt dışından elde ettiği kazançla ilgili olarak yurt dışında ödediği vergi ile ilgili tüm işlemler ve belgeler yasal düzenlemelere uygun olarak yerine getirilmiştir. Türkiye'de kurum adına kurum kazancı doğmaması nedeni ile vergi tarh edilemediğinden yurt dışında ödenen verginin mahsup edilemediğini ve iadesinin istendiğini varsayalım.

Yukarıda açıklanan örnekten anlaşılacağı üzere Türkiye'de ilgili kurum adına kurumlar vergisi tarhiyatı yapılmamış olması nedeni ile,

kurumun yurt dışına ödediği verginin mahsup olanağı bulunmamaktadır. Diğer taraftan kurumun iade talebini de yerinde görmek mümkün değildir. Çünkü, K.V.K.'nın 43. maddesi yurt dışında ödenen vergilerin indirimini Türkiye'de yapılan kurumlar vergisi tarhiyatına bağlamıştır.

Verginin iadesi durumunda, gelir unsurunun vergiden tamamen arındırılmış olması nedeni ile amacı aşan bir uygulama söz konusu olacaktır.

#### V - SONUÇ:

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 43. maddesiyle düzenlenen ve Kurumların yurtdışından elde ettikleri kazançları ile ilgili olarak yurt dışında ödedikleri vergilerin, bu kazançlar üzerinden Türkiye'de tarh edilen kurumlar vergisinden mahsup edilmesi ile, bir gelir unsurunun mükerrer vergilendirilmesini önlemek ve gelir unsuru üzerindeki vergi yükünün artmamasını sağlayarak kurumların yurt dışında daha geniş alanlarda rahatça faaliyette bulunmaları ve bu faaliyetlerden elde edilen kazançlarla milli ekonomiye daha fazla katkıda bulunmaları amaçlanmıştır.

Kurum adına yurt içinde zarar veya indirimler nedeni ile Kurumlar Vergisi tarh edilemiyor ise yurt dışında ödenen vergilerin mahsup edilmesi olanağı bulunmamaktadır. Ayrıca mahsup edilemeyen bir verginin daha sonraki yıllarda tarh edilecek kurumlar vergisine veya cari dönemdeki K.D.V. veya diğer vergilerden mahsup edilmesine de olanak bulunmamaktadır (Geçici mad. 21/4 bunun istisnasıdır).