YURTDIŞI KAZANÇLARININ TÜRKİYE'DE GENEL NETİCE HESAPLARINA İNTİKAL ETTİRİLMESİ

H.Hüseyin SEZGİN
Vergi Denetmeni

Bilindiği üzere 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde;

- Sermaye Şirketleri
- Kooperatifler
- İktisadi Kamu Müesseseleri
- Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler ve
- İş Ortaklıklarının

Gelir Vergisi mevzuuna giren gelir unsurlarından dolayı elde ettikleri kazançlarının Kurumlar Vergisi'ne tabi olduğu belirtilmiş, aynı maddede Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasında sendikaların dernek, cemaatlerin vakıf hükmünde olduğu, 2. maddesinde de Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan Yatırım Fonlarının Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında sermaye şirketi addolunacağı belirtilmiştir.

Yine Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde ise;

"Birinci madde de yazılı tüzel kişilerden kanuni ve iş merkezleri Türkiye'de bulunanlar gerek Türkiye'de gerekse yabancı memleketlerde elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilirler." denilmiştir.

Bunun yanı sıra aynı Kanunun 43. maddesinde de;

"Yabancı memleketlerde elde edilerek Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilen ka-

zançlardan 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 uygulanmasıyla bulunacak miktardan fazla olamaz.

2- Yabancı memleketlerde vergi ödendiği yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallindeki Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan vesikalarla tevsik edilmedikçe, yabancı memleketin vergisi Türkiye'de tarh olunan vergiden indirilemez.

Verginin tarhı sırasında yukarıda yazılı indirmeye ait vesikalar henüz gelmiş değilse, yabancı memlekette ödenen veya ödenecek olan vergi 25 inci maddede yazılı nisbeti aşmamak şartıyla, o memleketteki cari olduğu bilinen nisbet üzerinden hesaplanır ve tarhiyatın bu suretle hesaplanan miktara isabet eden kısmı ertelenir. Aranan vesikalar en geç bir yıl zarfında vergi dairesine ibraz edildiği takdirde, bu vesikalarda yazılı kati miktara göre tarhiyat düzeltilir.

Mücbir sebebler olmaksızın vesikaların bu süre zarfında ibraz edilmemesi halinde, erteleme hükmü kalkmış olur. Bundan sonra aynı dönemin vergisi dolayısıyla yabancı memleketlerde ödenen benzeri vergiler tarhiyatta indirilmez.

Bu madde hükmünün uygulanmasında, yabancı para ile ödenen vergilere bunların ilgili bulunduğu kazançların genel netice hesaplarına intikaline uygulanan kambiyo rayici uygulanır." hükmüne yer verilmiştir.

Görüldüğü üzere, tam mükellefiyete tabi kurumlar vergisi mükellefleri hem Türkiye'de hem de yabancı memleketlerde elde ettikleri kazançlar üzerinden Türkiye'de vergiye tabi tutulmaktadırlar. Ancak Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirdikleri kazançlara ait yurt dışında ödedikleri kurumlar vergisi benzeri vergileri bazı şartlarla Türkiye'de tarh olunan kurumlar vergilerinden indirebilmektedirler.

Burada amaçlanan husus mükelleflerin aynı kazanç nedeniyle hem yurt dışında hem de yurt içinde vergilendirilmelerine engel olmaktır. Bu nedenle de yurt dışında ödenen vergiyi belirli şartlarla Türkiye'de tarh olunan vergiden indirme hakkı tanınmaktadır.

Hal böyle olmakla birlikte uygulamada sorun yaratan bir husus vardır ki; zaman zaman ihtilaflara yol açmakta, tereddütlere neden olmaktadır. Bu husus yurt dışında elde edilen kazançların Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilmesine rağmen Türkiye'de vergilenecek matrahın doğmaması dolayısı ile tarh edilecek verginin bulunmaması halidir. Bu takdirde yurt dışında ödenen vergi nasıl indirim konusu yapılacak veya iade edilecek midir? Kanaatimce bu verginin indirim konusu yapılması veya her ne şekilde olursa olsun iade edilmesinin mümkün olmadığıdır. Çünkü kanun maddesinin incelenmesinden de anlaşılacağı üzere buradaki amaç mükelleflerin aynı kazanç üzerinden iki defa vergi ödemelerine engel olmaktır. Türkiye'de vergilenecek matrahı doğmayan ve tarh edilecek vergisi bulunmayan mükelleflerde ise yurt dışında ödenen verginin indirim konusu yapılacağı bir meblağ bulunmamakta, bunun yanı sıra zaten aynı kazanç üzerinden iki defa da vergilendirilmemektedir.

Konu ile ilgili olarak bir mükellefin ilgili yılı zararla kapatması nedeniyle tahakkuk etmiş vergisi bulunmadığından bahisle yurt dışındaki şubesinin gelirleri nedeniyle yurt dışında ödemiş olduğu vergilerin başka borçlarına mahsubunu istemesi, vergi dairesinin de bu talebi kabul etmemesi nedeniyle olay vergi mahkemelerine intikal ettirilmiş, mahkeme mükellefin talebini kabul etmiş, Danıştay 4. Dairesince de bu mahkeme kararı tasdik edilmiştir. Ancak vergi daisenice yine aynı daireye kararın düzeltilmesi talebinde bulunulmuştur. Bunun üzerine Danıştay 4. Dairesince 22.6.1995 tarih ve 1995/334 Esas ve 1995/3148 Karar sayılı karar verilmiştir. Kararın ilginç olması ve konuya ışık tutması nedeniyle gerekçe kısmı aşağıya aynen alınmıştır.

"... Kararın düzeltilmesi istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen sebepler 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 54. maddesi hükmü karşısında, yerinde görüldüğünden düzeltme isteminin kabulü ile Danıştay Dördüncü Dairesinin 29.9.1994 günlü ve E: 1993/5463, K: 1994/4507 sayılı kararın kaldırılmasına karar verildikten sonra temyiz istemi yeniden incelendi.

Uyuşmazlık davacı kurumun yabancı ülkede elde ettiği ve Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirdiği kazançtan dolayı, yabancı ülkede ödenen verginin, kurumlar vergisi tahakkuku bulunmaması nedeniyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 43 üncü maddesi uyarınca indirim konusu yapılmadığından, yurt dışında ödenen verginin ödeme emri ile istenilen vergi borcuna mahsubunun anılan kanun hükmüne uymadığı gerekçesiyle mahsup yapılmamasından kaynaklanmaktadır.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 43 üncü maddesinde "Yabancı memleketlerde elde edilerek Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal et-

tirilen kazançlardan mahallinde ödenen benzeri vergiler Türkiye'de tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir. Ancak:

1- İndirilecek miktar, yabancı memleketlerde elde edilen kazançlara, bu kanunun 25 inci maddesinde yazılı nisbetlerin uygulanmasıyla 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 temsilcileri tarafından tasdik olunan vesikalarla tevsik edilmedikçe, yabancı memleketin vergisi Türkiye'de tarh olunan vergiden indirilemez." hükmü yer almıştır.

Anılan madde metninden de anlaşılacağı üzere yurt dışında ödenen bir verginin Türkiye'de tarh olunan vergiden mahsup edilebilmesi için, mahsuba konu edilen verginin kaynağını oluşturan yurt dışı kazancın Türkiye'deki kayıtlara intikal ettirilmesi ve bu gelire isabet eden verginin ödendiğinin usulüne uygun olarak tevsik edilmesi ve Türkiye'de tahakkuk etmiş kurumlar vergisi bulunması gerekir. Yasa hükmüyle güdülen amacın, kurumların Türkiye dışındaki faaliyetlerinden elde ettikleri ve Türkiye'de vergilendirilecek olan kazançlarından yurt dışında da vergi ödemeleri halinde aynı kazançtan iki defa vergi alınmasını önlemek olduğu açıktır.

Dosyanın incelenmesinden, davacı bankanın Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Lefkoşe Şubesinin 1989 yılı karını genel müdürlük kayıtlarına intikal ettirdiği ve bu karından dolayı ödediği vergiyi de yasada belirtildiği biçimde belgelendirmiş olduğu anlaşılmıştır. Ancak davacı bankanın 1989 yılını zararla kapatması sonucu tahakkuk etmiş kurumlar vergisi bulunmadığından söz konusu verginin mahsubuna veya iadesine 43 üncü madde hükmü uyarınca olanak yoktur.

Bu durumda davacı kurumun yurt dışında ödediği vergiden dolayı meydana gelen indirim hakkının kurumlar vergisi dışında başka bir vergiye mahsup olanağı bulunmadığından, söz konusu miktarın dava konusu ödeme emri ile tahsili amaçlanan gelir (stopaj) vergisine mahsubu gerektiği gerekçesiyle ödeme emrinin iptaline ilişkin mahkemece verilen kararda isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle vergi dairesi temyiz isteminin kabulü ile Ankara 4. Vergi Mahkemesinin 13.04.1993 günlü ve E: 1992/1120, K: 1993/281 sayılı kararının bozulmasına 22.6.1995 gününde oybirliğiyle karar verildi."