

YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU-II

A. Murat YILDIZ (*) Cem TEKİN (*)

I- GİRİŐ

Geçtiğimiz ay yayınlanan “YABANCI MEMLEKETLERDE ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU-I” başlıklı yazımızda, yurt dışında ödenen gelir ve kurumlar vergilerinin yurt içinde hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsubuna ilişkin genel esaslar açıklanmıştı. Bu yazımızda ise aynı konuya ilişkin özellik gösteren diğer hususlar irdelenmeye çalışılacaktır.

II- YABANCI MEMLEKETLERDE ÖDENEN VERGİLERİN YURT İÇİNDE HESAPLANAN VERGİDEN MAHSUBU SONRASI KALAN TUTARIN ÖDENMESİNE İLİŞKİN ESASLAR

Yabancı memleketlerde ödenen vergilerin, yurt içinde hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinden mahsubunun usul ve esasları yazımızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanmıştı. Yabancı memleketlerde ödenen vergilerin hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsubu sonucunda kalan tutar normal ödeme vadelerinde ödenecektir. Örneğin (A) A.Ş.’nin 2000 yılı için hesaplanan kurumlar vergisi 240.000.000.000 TL, yabancı memlekette ödemiş olduğu vergilerden yurt içinde hesaplanan vergiden mahsubu mümkün olan tutar ise 60.000.000.000 TL olsun. Bu durumda mükellef kurumun mahsup öncesi ve sonrası ödeyeceği kurumlar vergisi ve vadeleri Őu şekilde olacaktır.

Yabancı Memleketlerde Ödenen Verginin Mahsup İmkkanı Olmaması Durumunda Ödeme Vadeleri	Yabancı Memleketlerde Ödenen Verginin Mahsup İmkkanı Olması Durumunda Ödeme Vadeleri
1. Taksit Nisan 2001 80.000.000.000 TL	1. Taksit Nisan 2001 60.000.000.000 TL
2. Taksit Temmuz 2001 80.000.000.000 TL	2. Taksit Temmuz 2001 60.000.000.000 TL
3. Taksit Ekim 2001 80.000.000.000 TL	3. Taksit Ekim 2001 60.000.000.000 TL

Tabloda da görüldüğu üzere mükellef kurum, yabancı memlekette kurumlar vergisi benzeri vergi ödememiş olması veya yabancı memlekette ödenen verginin yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsubu için gerekli şartları sağlayamamış olması durumunda, hesaplanan kurumlar vergisini Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 40. maddesi hükmü uyarınca Nisan, Temmuz ve Ekim aylarında 3 eşit taksitle ödeyecekti. Mükellef kurumun yabancı memleketlerde ödemiş olduğu kurumlar vergisi benzeri verginin, yurt içinde hesaplanan

kurumlar vergisinden mahsubu sonucunda kalan tutarı da yine normal ödeme vadelerinde ve 3 eşit taksitte ödenecektir. Yani mükellef kurum yabancı memlekette ödemiş olduğu vergiden yurt içinde hesaplanan vergiden mahsubu mümkün olan 60.000.000.000 TL'yi 3 eşit taksitte hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup etmiş olacaktır. Mükellef kurumun söz konusu 60.000.000.000 TL'yi ödeyeceği ilk taksitten başlayarak mahsup etmesi söz konusu değildir.

Gelir vergisi mükellefleri ise yabancı memleketlerde ödemiş oldukları şahsi vergilerden mahsup edilebilir kısmını, yurt içinde hesaplanan gelir vergisinden mahsup ederek kalan tutarı Gelir Vergisi Kanunu'nun 117. maddesi hükmü uyarınca Mart, Haziran ve Eylül aylarında 3 eşit taksitte ödeyeceklerdir.

III- AR-GE HARCAMALARI OLAN MÜKELLEFLERİN, YABANCI MEMLEKETLERDE ÖDEDİKLERİ VERGİLERİN YURT İÇİNDE HESAPLANAN GELİR VE KURUMLAR VERGİLERİNDEN MAHSUBU

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14.maddesi hükümleri uyarınca; mükelleflerin, yıl içinde yapmış oldukları araştırma ve geliştirme harcamaları tutarını geçmemek üzere ilgili dönemde ödemeleri gereken yıllık gelir veya kurumlar vergisinin % 20'sinin kanuni süresinde tahsilinden vazgeçilerek, bu orana isabet eden vergi üç yıl süre ile faizsiz olarak ertelenebilir.

Yukarıda da belirtildiği üzere araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin ertelenecek gelir ve kurumlar vergisi tutarı, ilgili dönemde **ödemeleri gereken** gelir ve kurumlar vergisinin %20'sidir. Ancak bu tutar yapılan araştırma ve geliştirme harcamalarından yüksek olması durumunda vergi ertelemesi harcama tutarı ile sınırlı olarak yapılacaktır.

Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan mükellefler, hesaplanan vergiden yabancı memleketlerde ödemiş oldukları vergilerden mahsup edilebilir kısmını mahsup ettikten sonra kalan ödenecek verginin %20' sinin (AR-GE harcamaları tutarını aşmamak şartı ile) 3 yıl süre ile ertelenmesini talep edebilirler.

ÖRNEK:

Mükellef kurum (C) A.Ş. 2000 yılında yurt içinde 500.000.000.000 TL, yurt dışında ise 300.000.000.000 TL kurumlar vergisine tabi kazanç elde etmiştir. Yurt dışında elde edilen kazanç dolayısı ile yabancı memleketlerde 120.000.000.000 TL kurumlar vergisi benzeri vergi ödemiştir. Mükellef kurum 2000 yılı içinde 60.000.000.000 TL tutarında araştırma ve geliştirme harcamasında bulunmuştur. Bu durumda mükellef kurumun beyanı şu şekilde olacaktır:

- Kurumlar Vergisi

Matrahı **800.000.000.000 TL**

- Türkiye'de elde

edilen kazanç 500.000.000.000 TL

- Yabancı

memlekette elde

edilen kazanç 300.000.000.000 TL

- Hesaplanan

Kurumlar Vergisi 240.000.000.000 TL

(800.000.000.000 x %30)

- Yurtdışında ödenen

verginin mahsup

edilebilecek kısmı 90.000.000.000 TL

(300.000.000.000 x %30)

- Ödenecek

Kurumlar Vergisi 150.000.000.000 TL

(240.000.000.000 – 90.000.000.000)

- Ertelenecek

Kurumlar Vergisi 30.000.000.000 TL

(150.000.000.000 x %20)

IV- YABANCI MEMLEKETLERDE ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBUNDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR

Daha önceki bölümlerde, yabancı memleketlerde ödenen vergilerin yurt içinde hesaplanan gelir ve kurumlar vergilerinden mahsup edilebilmesi için gerekli olan usul ve esaslara ilişkin bilgiler ayrıntılı olarak açıklanmaya çalışılmıştır. Bu bölümde ise söz konusu mahsubun yapılması sırasında karşılaşılabilecek muhtemel durumlar açıklanmaya çalışılacaktır. Şöyle ki mükellefin, yabancı memlekette ödemiş olduğu verginin yanı sıra aynı dönem için mahsubu gereken vergi alacağı, geçici vergi veya tevkif yolu ile alınmış vergiler mevcut olabilir.

A- MAHSUBU GEREKEN GEÇİCİ VERGİ İLE YABANCI MEMLEKETLERDE ÖDENEN VERGİLERİN BİR ARADA BULUNMASI DURUMU

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120.maddesi hükmü uyarınca, Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere üçer aylık dönemler itibariyle geçici vergi öderler. Ödenen geçici vergiler, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutarın, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup imkanı da bulunmaması durumunda o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi durumunda mükellefe red ve iade edilir. Söz konusu geçici vergi mükellefiyeti ile ödenen geçici vergilerin mahsup imkanı, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 25. maddesi hükmü uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri içinde geçerlidir.

Yabancı memleketlerde ödenen vergilerin yurt içinde mahsup edilebilmesi ancak yurt içinde hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinin varlığına bağlıdır. Yurt içinde indirim veya istisnalar nedeniyle beyan edilecek kazancın olmaması durumunda yabancı memleketlerde ödenen verginin mahsubu ve iadesi söz konusu olmayacaktır. Aynı durum yabancı memlekette ödenen verginin yurt içinde hesaplanan vergiden fazla olması durumunda da söz konusu olacaktır. Yabancı memlekette ödenen verginin mahsup edilebilir kısmının yurt içinde hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edildikten sonra mahsup edilemeyen kısmı mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilemeyeceği gibi mükellefe red ve iadesi de mümkün değildir. Ancak yıl içerisinde ödenen geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilemeyen kısmının mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup imkanı mevcuttur. Bu şekilde de mahsup edilemeyen geçici vergi yıl sonuna kadar mükellefin yazılı olarak talep etmesi halinde kendisine red ve iade edilir.

Yukarıda yaptığımız açıklamalar uyarınca yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden, öncelikle yabancı memlekette ödenen vergilerden mahsubu mümkün olan kısmının mahsup edilmesi kalan tutardan ise yıl içinde ödenen geçici verginin mahsup edilmesi gerekmektedir.

B- VERGİ ALACAĞI İLE YABANCI MEMLEKETLERDE ÖDENEN VERGİLERİN BİR ARADA BULUNMASI DURUMU

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 75. maddesi hükmü uyarınca, Tam mükellefiyete tabi kurumlarca;

- 1- Tam mükellefiyete tabi gerçek kişilere dağıtılan kar paylarının,
- 2- Adi ortaklıklara, kollektif ve adi komandit şirketlere dağıtılan kar paylarının,
- 3- Eshamlı komandit şirketlere dağıtılan kar paylarından bu şirketlerin komandite ortaklarına isabet eden kısmın,

1/5'i, bunların vergi alacağını teşkil eder.

Tam mükellef kurumlardan elde edilen kar payının 1/5'i tutarındaki vergi alacağı bir taraftan GVK'nın 75. maddesinin 13 numaralı bendi uyarınca menkul sermaye iradı olarak beyannameye dahil edilecek diğer taraftan mezkur Kanun'un mükerrer 121. maddesi uyarınca yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir. 191 Seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde vergi alacağının hesaplanma şekli ile yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsubu ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesi hükmü uyarınca mahsup edilemeyen vergi

alacağı tutarı hiçbir şekilde mükellefe iade edilmeyeceği gibi mükellefin diğer vergi borçlarına mahsubu da mümkün değildir.

Bu durumda yabancı memleketlerde ödenen verginin yurt içinde hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinden mahsubuna ilişkin olarak önceki bölümlerde yapmış olduğumuz açıklamalar ile vergi alacağının mahsubuna ilişkin olarak bu bölümde yaptığımız açıklamaları bir arada değerlendirdiğimizde görüleceği üzere yabancı memleketlerde ödenen vergiler ile vergi alacağının bir arada bulunması durumunda mahsup önceliği söz konusu değildir. Çünkü her iki mahsup unsuru da aynı esaslar doğrultusunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilecektir. Şöyle ki, mahsup edilemeyen vergi alacağının ve yabancı memleketlerde ödenen vergilerin mükelleflerin diğer vergi borçlarına mahsubu veya mükelleflere iadesi mümkün değildir.

C- TEVKİF YOLUYLA KESİLEN VERGİLER İLE YABANCI MEMLEKETLERDE ÖDENEN VERGİLERİN BİR ARADA BULUNMASI DURUMU

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi hükmü uyarınca anılan maddenin ilk fıkrasında yer alan gerçek ve tüzel kişiler yine aynı maddede bentler halinde yer alan türden yapmış oldukları nakden veya hesaben ödemelerden istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmak zorundadırlar.

İstihkak sahipleri, gelirin elde edilmesi esnasında tevkif edilen vergileri yıllık beyanname üzerinden hesapladıkları vergiden mahsup edebileceklerdir. Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilemeyen tutarın mükelleflere nakden veya mahsuben iadesi ise şu şekilde olacaktır (1)

- Mahsuplar sonunda kalan ve tutarı 2.000.000.000 TL (birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerine ait istihkaklardan tevkif yoluyla kesilen vergilerde 2.000.000.000 TL'nin tamamı ile fazlasının %30'u) ve daha az olan vergilerin tamamı teminat aranmaksızın ve inceleme yapılmaksızın iade edilecektir.

- 2.000.000.000 TL'yi aşan vergilerin ise, 2.000.000.000 TL'si (birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerine ait istihkaklardan tevkif yoluyla kesilen vergilerde 2.000.000.000 TL'nin tamamı ile fazlasının %30'u) teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin red ve iade edilecektir. Bu miktarları aşan vergilerin iadesi ancak teminat mektubu karşılığında veya inceleme raporuna dayanılarak yapılacaktır.

Buna göre yabancı memleketlerde ödenen vergilerden yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilemeyen kısmı mükelleflere iade edilmediğinden, öncelikle yabancı memleketlerde ödenen vergilerin mahsup edilmesi gerekmektedir. Kalan tutardan ise tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsup edilmesi gerekmektedir. Tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsup edilemeyen kısmı yukarıda belirtilen şartlar doğrultusunda mükellefe red ve iade edilecektir.

D- GEÇMİŞ YIL ZARARLARI İLE YABANCI MEMLEKETLERDE ÖDENEN VERGİLERİN BİR ARADA BULUNMASI DURUMU

KVK'nın 14. maddesinin 7 no.lu bendi uyarınca beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararlar bilançolarda her yılın zararının ayrı ayrı gösterilmesi şartıyla kurum kazancının tespitinde hasılatlarından indirebilirler. Aynı şekilde gelir vergisi mükellefleri de Gelir Vergisi Kanunu'nun 88. maddesi hükmü uyarınca zarar mahsubu imkanına sahiptirler.

Geçmiş yıl zararları KVK'nın 14/7 ile GVK'nın 88. maddesi hükümlerinden de anlaşılacağı üzere hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilecek bir unsur olmayıp üzerinden verginin hesaplanacağı matraha ulaşmak için kurum hasılatından indirilecek bir gider unsurudur. Yabancı memleketlerde ödenen vergiler ise önceki bölümlerde belirtildiği üzere hesaplanan gelir veya kurumlar vergilerinden mahsup edilecek bir unsurdur.

Bu nedenle geçmiş yıl zararları ile yabancı memleketlerde ödenen vergilerin bir arada bulunması durumunda kurum hasılatından veya gelir unsurlarından öncelikle geçmiş yıl zararları indirilerek üzerinden verginin hesaplanacağı matraha ulaşılacak, daha sonra hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden yabancı memleketlerde ödenen vergiler mahsup edilecektir.

V- SONUÇ

Küreselleşen dünyada gittikçe artan ticaret ile mevcut kapalı ekonomilerin yerini zamanla dış dünyaya açık liberal ekonomilerin alması, teknolojinin hızla gelişmesi sonucu para ve kişilerin ülkeler arasında rahatlıkla seyahat edebilir hale gelmesi tüm dünyayı açık bir piyasa haline getirmiştir.

Bu durum beraberinde üretim faktörlerinin zaman ve mekan olarak rasyonel bir şekilde değerlendirilmesi imkanını da fertlere ve kurumlara sağlamıştır. Fertler ve kurumlar sahip oldukları üretim faktörlerini, buldukları ülkelerde elde edebileceklerinden daha fazla kazanç ve iradı elde edebilecekleri dünyanın herhangi bir ülkesinde değerlendirme yoluna başvurumaktadırlar.

Kazanç ve iradın elde edildiği ülke ile geliri elde eden gerçek veya tüzel kişinin mükellefi olduğu ülke arasında çifte vergilemeyi önleme anlaşmasının bulunmaması durumunda çifte vergileme durumu ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle yukarıda açıklamaya çalıştığımız yabancı memleketlerde ödenen vergilerin yurt içinde hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup imkanı, vergi anlaşmasının olmaması durumunda da çifte vergilemeyi önlemeyi amaçlamaktadır.

[\(*\)](#) **Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörü**

[\(*\)](#) **Maliye Bakanlığı Stajyer Gelirler Kontrolörü**

[\(1\)](#) 233 seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği