

Yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye’de mahsubu

Irmak Deniz Sugözü
Halit Karakış

Türk vergi sisteminde gerçek ve tüzel kişilerin vergilendirilmesi hususunda belirleyici unsurlardan ilki bu kişilerin mukimlik durumları olup, Kurumlar Vergisi Kanunu (“KVK”) ve Gelir Vergi Kanununun (“GVK”) 3’üncü maddeleri uyarınca tam mükellefiyete tabi kişi veya kurumların gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden Türkiye’de vergiye tabi oldukları belirtilmiştir. Bu kapsamda, söz konusu kişi ve kurumların Türkiye dışında elde ettikleri kazançlar üzerinden ilgili ülkede de vergilendirme yapılması halinde mükerrer vergilendirme problemi doğabilmektedir. Diğer taraftan, olası bir mükerrer vergilendirilmenin önlenmesi amacıyla Türk vergi kanunlarında yapılan düzenlemeler çerçevesinde, yurt dışında ödenen bu vergilerin Türkiye’de ödenen vergilerden mahsubuna imkân tanınmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında yurt dışında elde edilen kazançların Türkiye’de mahsubu

Türkiye’de tam mükellef kurumlar, yurt dışında yeni yatırımlar yapma veya mevcut faaliyetlerini devam ettirme amacı ile yurt dışında şirket ve/veya şube kurma, başka bir şirkete ortak olma, işyeri veya daimî temsilci kullanma seçeneklerini tercih edebilmektedir. Türkiye’de tam mükellefiyete tabi kurumların yurt içi ve yurt dışında elde ettikleri tüm kazançları KVK’nın 3’üncü maddesi kapsamında Türkiye’de kurumlar vergisine tabi olduğundan, yurt dışında elde edilecek bu kazançların hem Türkiye’de hem de yurt dışında ilgili ülkede vergilendirilmesi gündeme gelebilmektedir.

Bununla birlikte, yurt dışında elde edilen ve Türkiye’de vergiye tabi olan kazançlar üzerinden hali hazırda ilgili ülkelerde ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin açıklamalara KVK’nın “Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu” başlıklı 33’üncü maddesi ve 1 seri No.lu KVK Genel Tebliği’nde yer verilmiştir. Buna göre;

- Yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye’de bu kazançlar üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilecektir. Bahsi geçen vergilerin, yurt dışında yabancı para cinsinden ödenmiş olması durumunda, Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettiği tarihteki kur esas alınacaktır.
- Kontrol edilen yabancı kurum kazancının bulunması durumunda, söz konusu kontrol edilen yabancı kurumun ilgili ülkede ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, bu kurumun Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.
- Tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının %25’ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kâr payları üzerinden Türkiye’de ödenecek kurumlar vergisinden, iştiraklerin bulunduğu ülkelerdeki kâr payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden ödenen gelir ve kurumlar

vergisi benzeri vergilerin kâr payı tutarına isabet eden kısmı mahsup edilebilecektir. Bu durumda kazanca ilave edilen kâr payı hesaplamasında, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler ve kârın Türkiye'ye aktarılması sırasında uygulanan temettü stopajı dahil edilmek suretiyle dikkate alınacaktır. Yurt dışında ödenen temettü stopaj tutarının brüt tutarı ile gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin iştirak oranına tekabül eden kısmının Türkiye'de KV oranını aşmayacak şekilde mahsup edilmesi mümkün olacaktır.

Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin sınır

Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde yer verilen detaylı açıklamalarda, yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye'de tarh olunacak vergilerden mahsup edilebilecek tutarın, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara Kanununun 32'nci maddesinde belirtilen kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacağı belirtilmiştir. Bu sınır dahilinde olmak kaydıyla, ilgili bulunduğu kazancın Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiği hesap döneminde zarar mahsubu veya istisnalar sonucu ilgili yılda Türkiye'de vergiye tabi kurum kazancının oluşmaması nedeniyle tamamen veya kısmen indirilemeyen vergiler, bu dönemi izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar indirim konusu yapılabilecektir.

Bununla birlikte, yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye'de hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilmesi için, yurt dışında elde edilen kazançların ilgili ülkede vergiye tabi matrahının Türkiye'deki vergi matrahına dahil edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, yurt dışında elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmiş bir kazanç olması halinde, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün olmayacaktır.

Yurt dışında ödenen vergilerin geçici vergiden mahsubu

İlgili düzenleme ile, yurt dışında ödenen vergilerin sadece yıllık kazanç üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi üzerinden değil, geçici vergilendirme dönemlerinde de mahsup edilebilmelerine imkân tanınmış olup; kurumların geçici vergi dönemlerinde yurt dışında elde ettikleri kazancın bulunması halinde, bu kazançlar üzerinden elde edildiği ülkelerde kesinti veya diğer şekillerde ödenen vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilmektedir. Ancak bu şekilde indirilecek tutar, yukarıda da açıklandığı üzere yurt dışında elde edilen kazançlara ilgili geçici vergi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

Yurt dışında ödenen vergilerin tevsiki

Yukarıda açıklanan şartlar dahilinde yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye'de mahsup edilebilmesinde en önemli unsur, söz konusu vergilerin ödendiğinin tevsiki olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yabancı ülkelerde ödenen vergilerin, Türkiye'de tarh olunan vergiden indirilebilmesi için; bu vergilerin ilgili ülkede ödendiğine dair tevsik edici belgelerin ilgili yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk

menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda kullanılacak tevsik edici belgeler, ilgili ülkede verilen beyannameler ya da adına vergi kesintisi yapılanlar için bu kesintilerin gösterildiği beyannameler ve bildirgeler ile ödemeye ilişkin tahakkuk fişi vb. belgelerdir.

Bununla birlikte, İdare, konuyla ilgili vermiş olduğu muktezalarda ilgili ülke yetkili makamlarından alındıktan sonra noterce tasdik edilerek Yeminli Tercüman tarafından Türkçeye çevrilen evrakların "Yabancı Resmi Belgelerin Tasdiki Mecburiyetinin Kaldırılması Sözleşmesi"nde belirtildiği şekliyle düzenlendiği ülkenin adı, belgeyi imzalayan kişinin adı ve sıfatı, belgeye basılan mührün ait olduğu makamın adı, tasdik edildiği yer ve tarihi, apostili düzenleyen makam ve bu makamın mührü veya kaşesi, apostili düzenleyen yetkilinin imzası ve apostil numarasını içerecek şekilde düzenlenmiş olması halinde, ayrıca konsolosluk tasdiki aranmayacağını belirtmiştir. Dolayısıyla, yabancı ülkede ödenen vergilerin apostil ile belgelendirilmesi de tevsik edici belge olarak kabul edilmektedir.

Diğer taraftan, yukarıda bahsedilen tevsik edici belgelerin Türkiye'de kurumlar vergisinin tarhiyatı sırasında vergi mükellefi tarafından ibraz edilemediği durumlarda, yabancı ülkede ödenen veya ödenecek vergi Türkiye'deki kurumlar vergisi oranını aşmamak koşuluyla söz konusu ülkedeki mevcut kurumlar vergisi oranına göre hesaplanarak, tarhiyatın bu şekilde hesaplanacak miktara isabet eden kısmı ertelenebilecektir. Böyle bir durumda, ertelenen miktara ilişkin belgelerin tarh tarihinden itibaren en geç 1 yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edilerek, bu belgelerde yazılı kesin tutarlara göre tarhiyatın düzeltilmesi gerekmektedir.

Ancak, herhangi bir mücbir sebep olmaksızın, yukarıda bahsedilen belgelerin belirtilen süre içerisinde vergi dairesine ibraz edilmemesi veya ibrazından sonra tarhiyat sırasında ertelenen vergi tutarından daha düşük bir mahsup hakkı olduğunun anlaşılması durumunda, tarhiyat sırasında ertelenen vergiler için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine uygun olarak gecikme zammı hesaplanacaktır.

Yurt dışında ödenen vergilerin mahsup sırası

Yukarıda açıklandığı üzere, yurt dışında ödenen vergiler yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanacak vergiden mahsup edilebileceği gibi, mükellefler ilgili mahsup işlemini yıl içinde verecekleri geçici vergi beyannameleri aracılığı ile de yapabilmektedirler.

Hesaplama sırasında, yurt dışında ödenen ve Türkiye'de mahsup edilecek vergi tutarının, ilgili gelirin Türkiye'de tabi olduğu oran üzerinden hesaplanacak tutarları aşmaması hususuna özen gösterilmelidir. Söz konusu tutar hesaplandıktan sonra, mükellefin hali hazırda yıl içinde kesinti yoluyla veya geçici vergi beyannamesi ile ödemiş olduğu vergilerin de bulunması durumunda, öncelikle yurt dışında ödenen vergiler hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecek olup; artan tutar bulunması halinde yurt içinde kesinti suretiyle ödenen vergiler ve geçici vergiler mahsup edilebilecektir.

Yurt dışında ödenen vergilerin ilgili Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması kapsamında değerlendirilmesi

Anayasamızın 90'ıncı maddesinde belirtildiği üzere “*Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası antlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. (Ek cümle: 7.5.2004-5170/7 md.) Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası antlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası antlaşma hükümleri esas alınır*”. Söz konusu hüküm çerçevesinde, vergi ödenen yabancı ülke ile Türkiye arasından imzalanmış bir Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının (“ÇVÖA”) mevcut olup olmadığına dikkat edilmesi ve böyle bir anlaşma var ise ilgili anlaşma hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir.

Bu husus, söz konusu anlaşmaların “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi” başlıklı bölümlerinde düzenlenmiş olup, Türkiye'nin taraf olduğu bazı anlaşmaların bu maddesinde birtakım kazançların Türkiye’de vergiden istisna edildiği görülebilmektedir. Böyle bir durumda, yukarıdaki bölümlerde de değinildiği üzere, Türkiye’de istisna edilen bir kazanç ilişkin olarak yurt dışında bu kazanç üzerinden ödenen vergilerin Türkiye’de hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün olmayacaktır.

Diğer taraftan, yurt dışında edilen kazancın, ilgili ülkeler arasındaki ÇVÖA’da belirtilen oranı aşan bir şekilde yurt dışında vergilendirilmiş olması durumunda da ilgili vergilendirme ÇVÖA kapsamında bu verginin sadece ÇVÖA’da belirtilen orana tekabül eden kısmı Türkiye’de mahsup konusu olabilecektir. Aynı zamanda ilgili anlaşmaya aykırı bir şekilde, sadece lokal mevzuata göre yurt dışında vergilendirmenin gerçekleştirilmiş olması halinde, yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye’de hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi de mümkün olmayabilecektir. Böyle bir durumda, verginin kesildiği ülkede söz konusu verginin iade alınmaması halinde çifte vergilendirmeye yol açılabilecektir.

Çok Taraflı Vergi Anlaşması (“Multilateral Tax Instrument”, “MLI”) etkisi

Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) tarafından hazırlanan Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma Projesi (Base Erosion and Profit Shifting, “BEPS”) kapsamında elde edilen kârların düşük vergili ya da hiç vergi uygulamayan ülkelere suni yöntemlerle aktarılmasını önlemek amacıyla 15 eylem belirlenmiş olup, bunların 15’incisi “Çok Taraflı Enstrüman” (Multilateral Instrument “MLI”) olarak adlandırılmış olan Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırmanın Engellenmesine Yönelik Vergi Anlaşmaları ile İlgili Önlemlerin Uygulanmasına İlişkin Çok Taraflı Sözleşme’dir.

Bu Sözleşme ile Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının çeşitli hükümlerinin topluca değiştirilmesi hedeflenmektedir.

Temel olarak çifte vergilendirme, istisna ve mahsup yöntemi olarak adlandırılan iki farklı yöntemle önlenmekte ve Türkiye'nin taraf olduğu ÇVÖA’larının büyük çoğunluğu mahsup yönteminin uygulanmasını öngörmektedir. Bununla birlikte, istisna yöntemini kabul eden ÇVÖA’larının, elde edildiği ülkede gelirin düşük oranda vergilendirilmesi ya da hiç vergilendirilmemesi durumunda gelirin iki ülkede birden vergi dışı kalması sonucunu doğurması ihtimal dahilindedir.

Dolayısıyla, MLI'nın 5 inci maddesi, ÇVÖA'ların iki ülkede birden gelirin vergi dışı kalmasına neden olan hükümlerinin, bu sonucunun ortadan kaldırılması için değiştirilmesine yönelik üç seçenek (A, B veya C) sunmaktadır.

A ve B seçenekleri ÇVÖA'ların istisna yöntemini öngören 23'üncü maddelerini kısmen değiştirmekteyken C seçeneği, istisna yöntemi yerine, gelirin elde edildiği ülkede ödenen vergilerin kişinin mukim olduğu ülkede hesaplanan vergiden indirilmesine izin veren "mahsup" yöntemini kabul etmektedir.

Asimetrik uygulama (yani ülkelerin farklı seçenekleri tercih etmesi) durumunda ise taraf ülkenin tercih ettiği seçenek, kendi mukimleriyle sınırlı olarak uygulanabilecektir.

Söz konusu Kanun Teklifinin TBMM'de değişmeden kabul edilmesi durumunda, Türkiye'nin taraf olduğu yürürlükteki ÇVÖA'larının bazılarında yer alan ve çifte vergilemenin istisna yöntemiyle önlenmesini içeren hüküm sadece mahsup yönteminin uygulanması şeklinde değişmiş olacaktır. Bu kapsamda, karşı ülkelerin seçimlerinin yaratacağı farklılıklar saklı kalmak üzere 22 ÇVÖ Anlaşmasına¹ bu değişikliğin etki etmesi beklenmektedir.

Türkiye'nin bu seçiminin anlaşmalarına uygulanabilmesi için, yukarıda yer verilen ülkelerin de bu maddeyi uygulayacağına dair seçim yapmış olması gerekmektedir. Söz konusu düzenleme yürürlüğe girdiğinde bu seçimi yapan ülkelerdeki şirketleri üzerinden yurtdışı yatırımlarını gerçekleştiren Türk yatırımcıların operasyonun yürütüldüğü ülkelere elde ettikleri gelirlerin temettü kazancı olarak Türkiye'ye dağıtıldığı noktada artık Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulabilecektir. Dolayısıyla aslında operasyonların yürütüldüğü kaynak ülkede vergilendirilen bir gelirin bir holding şirketi üzerinden yatırımın yapıyor olması sebebiyle Türkiye'de vergilendirilmesi gündeme gelebilecektir. Böyle bir durumun gündeme geldiği noktada, çifte vergilendirmeyi önleyebilmek adına, yurtdışında ödenen vergilerin mahsubu sistemine ilişkin mevzuatta bir değişiklik yapılarak doğrudan iştirake ilave olarak dolaylı iştirak nezdinde ödenen vergilerin de mahsubunun kurgulanması mümkün kılınabilir.

Bu makede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makededeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.

¹ Arnavutluk, Azerbaycan, Bangladeş, Beyaz Rusya, Belçika, Hırvatistan, Estonya, Hindistan, Endonezya, Kırgızistan, Letonya, Litvanya, Makedonya, Moldova, Fas, Slovakya, Sudan, İsveç, Tayland, Hollanda, KKTC, Türkmenistan.