

YURT DIŞI İŞTİRAK VE ŞUBE KAZANÇLARINA TANINAN İŐTİSNA SONRASINDA YURT DIŞI İŞTİRAK VE ŞUBE ZARARLARININ DURUMU

GİRİŐ

31.07.2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5228 sayılı Kanun’un 30’uncu maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu’na eklenen ve 01.01.2005 tarihinde yürürlüğe girecek olan 9, 10 ve 11 numaralı bentlerde ve bu bentlerle ilgili fıkralarda, bazı şartların gerçekleşmesi durumunda yurt dışında elde edilen iştirak kazançlarının ve yurt dışında bulunan Őubelerden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna olacağı belirtilmektedir.

Yine aynı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu’na eklenen geçici 33’üncü maddede bu maddenin yürürlüğe girdiği 31.07.2004 tarihi ile 31.12.2004 tarihi arasında yurt dışında elde edilen iştirak kazançları ile Şube kazançlarının, 30.06.2005 tarihine kadar Türkiye’ye transfer edilmiş olması şartıyla kurumlar vergisinden istisna olacağı belirtilmiştir.

Biz bu yazımızda yurt dışı iştirak ve Şube kazançları istisnasını, madde gerekçesinde yapılan açıklamaları da dikkate alarak, kısaca anlattıktan sonra, asıl amacımız olan yurt dışı iştirak ve Şube zararlarının kurumlar vergisi matrahına etkisini, öteden beri Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yer alan “*Türkiye’de Kurumlar Vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararlar, yurt içindeki kazançlardan indirilmez.*” hükmü çerçevesinde, değerlendirme altına alacağız.

I. 5228 SAYILI KANUNLA YURT DIŞI İŞTİRAK VE ŞUBE KAZANÇLARINA TANINAN İŐTİSNA

1. KVK’nun 8’inci Maddesine Eklenen 9’uncu Bent Hükmü:

Bent hükmü aynen aşağıdaki gibidir:

“9.Kanunî ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim veya limited Şirket mahiyetindeki bir Őirketin (esas faaliyet konusu finansal kiralama veya her nevi menkul kıymet yatırımı olanlar hariç) sermayesine, kazancın elde edildiği tarihe kadar devamlı olarak en az iki yıl süreyle % 25 veya daha fazla oranda iştirak eden kurumların, bu iştiraklerin kanunî veya iş merkezinin bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 20 oranında (esas faaliyet konusu finansman temini veya sigortacılık olanlarda en az, Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında) kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşıyan ve en az % 75’i ticarî, ziraî veya serbest meslek kazancı niteliğinde olan kazançları üzerinden elde ettikleri ve elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer ettikleri iştirak kazançları.”

Görüleceği üzere bu bent ile düzenlenen istisnadan yararlanabilmek için pek çok şartın bir arada gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu şartları aşağıdaki gibi açıklamamız mümkündür.

1. Şart: Maddede belirtilen istisnadan yararlanabilmek için iştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin her ikisinin de Türkiye'de olmaması yani Türkiye'de tam mükellef olmaması gerekmektedir.

5228 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin sonuna eklenen fıkralar ile yeni ihdas edilen bu istisnaya ilişkin ortak hükümler getirilmiştir. Maddeye eklenen son fıkrada, istisna uygulamasını, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı hususunu göz önünde bulundurarak, her bir bent için ayrı ayrı uygulanabilecek şekilde elde edildiği ülkeler bakımından sınırlandırmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Dolayısıyla istisnanın uygulanabilmesi için iştirak edilen kurumun kanuni veya iş merkezinin aynı zamanda Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen herhangi bir ülkede bulunmaması gerekmektedir. Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenecek olan bu ülkelerin tam anlamıyla bir vergi sistemine sahip olmayan, aşırı ve zararlı özel vergilendirme rejimleri ile yatırımları çekmeye çalışan, vergi cenneti olarak tabir edilen ülkeler olması muhtemeldir.

2. Şart: İştirak edilen yurt dışındaki kurumun anonim veya limited şirket mahiyetinde olması gerekmektedir.

3. Şart: İştirak edilen yurt dışındaki kurumun esas faaliyet konusunun finansal kiralama veya her nevi menkul kıymet yatırımı olmaması gerekmektedir.

4. Şart: İstisnadan yararlanabilmek için gerekli olan bir diğer şart iştirakin oranı ve elde bulundurma süresiyle ilgilidir. Madde hükmü uyarınca yurt dışında bulunan kurumdaki iştirak oranının en az % 25 olması ve bu iştirak oranının iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla en az iki yıl süre ile ve kesintisiz olarak elde tutulmuş olması gerekmektedir. Dolayısıyla en az % 25 oranındaki iştirak şartının bütün iki yıl boyunca devam ettirilmiş olması bir zorunluluktur.

5. Şart: Madde hükmü uyarınca bu iştiraklerin kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 20 oranında kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıyor olması gerekmektedir. Esas faaliyet konusu finansman temini ve sigortacılık olan banka ve sigorta şirketlerinde en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıyıp taşımadığına bakılacaktır.

6. Şart: Diğer bir şart ise dağıtım tâbi tutulan kazancın içeriği ile ilgilidir. Buna göre içinden iştirak kazancı elde edilen yabancı kurum kazancının en az % 75'inin ticari, zirai veya serbest meslek kazancı niteliğinde olması gerekmektedir.

7. Şart: İstisnanın uygulanması ile ilgili son şart söz konusu iştirak kazancının Türkiye'deki kurum tarafından elde edildiği vergilendirme dönemi ile ilgili kurumlar vergisi beyannamesinin verilmiş tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması gereğidir. Elde edilen iştirak kazançlarının elde edildiği dönemde kurum kazancına dahil edilmesi bir zorunluluk olmakla beraber bu kazancın kurumlar vergisi beyanname verme tarihinin sonuna kadar Türkiye'ye fiilen transfer edilmediği durumda bu istisnadan yararlanmak mümkün olmayacaktır. Söz konusu tarihten sonra yapılacak transferler de artık istisna imkânı sağlamayacaktır.

2. KVK'nun 8'inci Maddesine Eklenen 10'uncu Bent Hükmü:

Bent hükmü aynen aşağıdaki gibidir:

“10. Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri (esas faaliyet konusu finansal kiralama veya her nevi menkul kıymet yatırımı olanlar hariç) aracılığı ile elde ettikleri ve iş yeri veya daimi temsilcinin bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %20 oranında (esas faaliyet konusu finansman temini veya sigortacılık olanlarda en az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında) kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıyan ve en az % 75’i ticarî, ziraî veya serbest meslek kazancı niteliğinde olan ve elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi takip eden üçüncü ayın sonuna kadar Türkiye’ye transfer ettikleri kazançları.”

Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesine eklenen 10 uncu bent hükmü uyarınca istisnadan yararlanabilmek için de yukarıda açıklanan şartların yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu şartlar şu şekilde özetlenebilir;

- Kurumun işyeri veya daimi temsilcisinin Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen ülkelerde bulunmaması,

- İşyeri veya daimi temsilcinin esas faaliyet konusunun finansal kiralama ve her nevi menkul kıymet yatırımı olmaması,

- Diğer bir ülkedeki işyeri veya daimi temsilcisi aracılığı ile elde edilen kazancın bu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 20 oranında kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşıyor olması, diğer bir ülkedeki işyeri veya daimi temsilcinin esas faaliyet konusunun finansman temini ve sigortacılık olması durumunda kurumlar vergisi benzeri vergi yükünün en az Türkiye’deki kurumlar vergisi oranına eşit olması,

- Diğer bir ülkedeki işyeri veya daimi temsilcisi aracılığı ile elde edilen kazancın en az % 75’inin ticarî, ziraî ve serbest meslek kazancı niteliğinde olması,

- Diğer bir ülkedeki işyeri veya daimi temsilcisi aracılığı ile elde edilen kazancın elde edildiği vergilendirme dönemi ile ilgili yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi takip eden üçüncü ayın sonuna kadar Türkiye’ye transfer edilmesi,

gerekmektedir.

Yurt dışı şube kazançlarının istisna edilebilmesi için getirilen bu koşullar yurt dışı iştirak kazançlarının istisna edilmesi ile paralellik taşımakta olup iştirak kazançları ile ilgili olarak yukarıda 9’uncu bende yönelik yapılan açıklamalar şube kazançları için de aynen geçerlidir.

3. KVK’nun 8’inci Maddesine Eklenen 11’inci Bent Hükmü:

Bent hükmü aynen aşağıdaki gibidir:

“11. Kazancın elde edildiği tarihte devamlı surette en az iki yıl süreyle aktif toplamının % 75 veya daha fazlası kanunî ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim veya limited şirket

mahiyetindeki şirketlerin (esas faaliyet konusu finansal kiralama veya her nevi menkul kıymet yatırımı olanlar hariç) her birinin sermayesine en az % 25 oranında iştirakten oluşan tam mükellef anonim şirketlerin, kurum kazancının % 75 veya daha fazlasını oluşturması koşuluyla bu iştiraklerin kanunî veya iş merkezinin bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 20 oranında (esas faaliyet konusu finansman temini veya sigortacılık olanlarda en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında) kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıyan ve en az % 75'i ticarî, zirai veya serbest meslek kazancı niteliğinde olan kazançları üzerinden elde ettikleri ve elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer ettikleri iştirak kazançları,

Bu bent uyarınca istisna edilen kazançlar üzerinden, anonim veya limited şirket mahiyetindeki şirketlere dağıtılan kâr paylarından Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b/ii) numaralı alt bendi uyarınca % 5'ten fazla bir oranda vergi kesintisi yapılmaz. Bakanlar Kurulu bu oranı sifıra kadar indirmeye veya kanunî orana kadar artırmaya yetkilidir.”

Kurumlar Vergisi Kanununun 8'inci maddesine eklenen 11 numaralı bent hükmü uyarınca istisnadan yararlanabilmek için 9'uncu bentte açıklanan koşulların aynen yerine getirilmesinin yanısıra;

- İştirak kazancı elde eden kurumun, Türkiye'de tam mükellef bir anonim şirket olması,
- Bu kurumun yurt dışı iştiraklerinin bu kurumun toplam aktif içerisindeki payının en az % 75 olması,
- Bu kurumun yıllık kazancının en az % 75'inin yurt dışı iştirak kazançlarından oluşması, gerekmektedir.

Tüm bu şartların gerçekleşmesi durumunda yurt dışından elde edilen iştirak kazançları kurumlar vergisinden istisna edilecek, istisna edilen bu kazançlar üzerinden anonim veya limited şirket mahiyetindeki şirketlere dağıtılan kâr payları üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b/ii) alt bendi uyarınca % 5'ten fazla bir oranda vergi kesintisi yapılamayacaktır. Bu durumda bu kurumdan kâr payı elde edenin tam mükellef kurum veya yabancı bir kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcisi olması durumunda Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b) alt bendi uyarınca zaten herhangi bir vergi kesintisi yapılmayacaktır. Buna karşılık kâr payının, doğrudan Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan anonim veya limited şirket mahiyetindeki yabancı bir kurum tarafından elde edilmesi durumunda yapılacak vergi kesintisi oranı % 5'i geçemeyecektir. Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan yabancı kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b/ii) alt bendi uyarınca %10 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

4. Bentlerle İlgili Ortak Hükümler:

5228 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesine eklenen 9, 10 ve 11 numaralı bent hükümlerini ilgilendiren ortak açıklamalar aynı maddenin sonuna eklenen 3 fıkra ile yapılmıştır. Fıkra hükümleri aynen aşağıdaki gibidir.

“(9), (10) ve (11) inci bentlerdeki diğer koşulların yerine getirilmesi şartıyla bu bentlerde yer alan istisnalar, kurumlar vergisi benzeri vergi yükünün; en az % 15 olması durumunda, iştirak kazancı veya iş yeri veya daimi temsilci aracılığı ile elde edilen kurum kazancının 1/2'sine, en az % 10 olması durumunda, iştirak kazancı veya iş yeri veya daimi temsilci aracılığı ile elde edilen kurum kazancının 1/3'üne uygulanır.

(9), (10) ve (11) numaralı bentler uyarınca vergi yükü, kanunî veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden toplam kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir. Bu bentlerde yer alan % 20 vergi yükü oranını, % 25'e kadar artırmaya veya kanunî oranına kadar indirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

(9), (10) ve (11) numaralı bentler uyarınca sağlanan istisnayı, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı hususunu göz önünde bulundurarak, her bir bent için ayrı ayrı uygulanabilecek şekilde elde edildiği ülkeler bakımından sınırlandırmaya Bakanlar Kurulu, bu bentler ile ilgili uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Yukarıda açıklandığı üzere, tanınan istisna hükmü uyarınca, yurt dışı iştiraklerin kanuni veya iş merkezinin ve yurt dışı şubenin bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 20 oranında kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıyor olması gerekmektedir. Esas faaliyet konusu finansman temini ve sigortacılık olan banka ve sigorta şirketlerinde taşınan kurumlar vergisi yükünün ise en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında olması gerekmektedir.

5228 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesine eklenen 3 fıkranın ilk ikisinde yurt dışındaki kurumlar vergisi benzeri vergi yükü ile ilgili ortak açıklamalar yapılmıştır. Buna göre, maddeye eklenen 9, 10 ve 11 numaralı bentlerdeki diğer koşulların yerine getirilmesi şartıyla; bu bentlerde yer alan istisnaların, yurt dışındaki kurumlar vergisi benzeri vergi yükünün; en az % 15 olması durumunda, iştirak kazancı veya iş yeri veya daimi temsilci aracılığı ile elde edilen kurum kazancının 1/2'sine, en az % 10 olması durumunda, iştirak kazancı veya iş yeri veya daimi temsilci aracılığı ile elde edilen kurum kazancının 1/3'üne uygulanacağı belirtilmiştir.

Ayrıca, vergi yükünün nasıl belirleneceği maddeye eklenen fıkralarla açıklığa kavuşturulmuştur. Buna göre, vergi yükü aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanabilir.

$$\text{Vergi Yükü} = (\text{Yabancı Ülkede Tahakkuk Eden Toplam Kurumlar Vergisi Benzeri Vergi} / \text{Toplam Dağıtılabilir Kurum Kazancı} + \text{Tahakkuk Eden K. V. Toplamı}) \times 100$$

Vergi yükünün hesaplanması ile ilgili olarak madde gerekçesinde yapılan açıklamalara göre; vergi yükü hesaplanırken kurumlar vergisi düştükten sonra kalan toplam dağıtılabilir kurum kazancının tespit edilmesi gerekmektedir. İşletmede bulunan ancak karşılık olarak veya yedek akçe olarak ayrılan kazanç tutarları da dağıtılabilir kârın bir unsuru olarak kabul edilecektir. Buna

karşılık bulunduğu ülke mevzuatı uyarınca vergiye tâbi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen ancak fiilen yapılmış olan gerçek mahiyetteki giderler nedeniyle dağıtılabılır kazançta azalmaya yol açan unsurlar dağıtılabılır kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

Örneğin kurum ticari kazancının 90, vergiye tâbi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen gerçek gider tutarının 10, dolayısıyla vergiye tâbi kazancın 100 olduğunu ve yabancı ülkede herhangi bir istisnanın bulunmadığını varsayalım. Bu ülkede vergi oranının % 20 olması durumunda hesaplanacak kurumlar vergisi benzeri vergi 20 olacak ve vergi yükü aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

$$\text{Vergi Yükü} = (20 / 70 + 20) \times 100 = \% 22,2 \text{ olacaktır.}$$

Bu durumda yabancı ülkedeki ver yükü % 20'nin üzerinde olduğu için elde edilecek iştirak kazançlarının tamamının istisnadan yararlanması mümkün olacaktır.

Öte yandan esas faaliyet konusu finansman temini ve sigortacılık olanlarda tam istisnadan yararlanabilmek için, aynı şekilde hesaplanacak kurumlar vergisi benzeri vergi yükünün Türkiye'de uygulanmakta olan Kurumlar vergisi oranına eşit olması gerekmektedir. Ancak bu vergi yükünün en az % 15 olması durumunda iştirak kazancının yarısı, vergi yükünün en az % 10 olması durumunda ise iştirak kazancının 1/3'ü kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

Kanımızca burada eleştirilmesi gereken bir husus bulunmaktadır. Yurt dışı iştirak kazancı veya şube kazancının ne kadarının istisna edileceği belirlenirken vergi yükünün kademeli bir şekilde tespit edilmesi gerekmektedir. Örneğin yurt dışındaki vergi yükü %19,5 olan bir mükellefin yurt dışından elde ettiği iştirak kazancının yarısı istisna iken, yurt dışındaki vergi yükü %15 olan bir mükellefin de yurt dışından elde ettiği iştirak kazancının yarısı kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Bu ise haksız bir uygulamaya neden olacaktır. 4842 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerden önce Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 24'üncü maddesinde yer alan kademeli geçişin burada da uygulanması daha doğru olacaktır.

Ayrıca, “kurumlar vergisi benzeri” vergi kavramının da açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Örneğin, yurt dışındaki iştirakin yurt dışında elde ettiği kar payının dağıtım aşamasında yapılan tevkifat ya da yurt dışındaki bankaların mevduatlar üzerinden yaptığı tevkifat kurumlar vergisi benzeri vergi niteliğinde midir? Bu konuda oluşacak tereddütlere mahal verilmeden açıklığa kavuşturulması faydalı olacaktır.

Maddeye eklenen son fıkra ile istisnayı, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı hususunu göz önünde bulundurarak, her bir bent için ayrı ayrı uygulanabilecek şekilde elde edildiği ülkeler bakımından sınırlandırmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Dolayısıyla istisnanın uygulanabilmesi için iştirak edilen kurumun kanunî veya iş merkezinin aynı zamanda Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen herhangi bir ülkede de bulunmaması gerekmektedir. Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenecek olan bu ülkelerin tam anlamıyla bir vergi sistemine sahip olmayan, aşırı ve zararlı özel vergilendirme rejimleri ile yatırımları çekmeye çalışan, vergi cenneti olarak tabir edilen ülkeler olması muhtemeldir.

5. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Eklenen Geçici 33'üncü Madde:

5228 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 33'üncü madde hükmü ile yurt dışı iştirak ve şube kazançlarını istisna etmeye yönelik geçici bir düzenleme yapılmıştır. 31.07.2004 tarihinde yürürlüğe girecek olan madde hükmü aynen aşağıdaki gibidir.

“GEÇİCİ MADDE 33.- Kurumların bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 31.12.2004 tarihine kadar; kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları ile yurt dışında bulunan iş yeri veya daimi temsilcisi aracılığı ile elde ettikleri kurum kazançları 30.6.2005 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olmak kaydıyla kurumlar vergisinden müstesnadır.”

Sınırlı bir süre için sağlanan istisnadan yararlanabilmek için,

- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlardan elde edilen iştirak kazançları ile yurt dışında bulunan iş yeri veya daimi temsilcisi aracılığı ile elde edilen kurum kazançlarının
- Maddenin yürürlük tarihinden (31.07.2004) itibaren 31.12.2004 tarihine kadar elde edilmiş olması ve
- Bu kazançların 30.6.2005 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması

gerekmektedir.

Bu istisnanın uygulanması ile ilgili olarak göz önünde bulundurulması gereken en önemli husus iştirak kazancı veya şube kazancının elde ediliş tarihidir. Sadece bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten (31.07.2004) sonra 31.12.2004 tarihine kadar elde edilen iştirak kazançları ile şube kazançları istisnadan yararlanabilecektir. Kanunun yayım tarihinden önce elde edildiği halde Türkiye'de kurum kazancına dahil edilip beyan edilmeyen veya 31.12.2004 tarihinden sonra elde edilen iştirak kazançları ile şube kazançlarının bu istisnadan yararlanması mümkün değildir.

II. GETİRİLEN İSTİSNA SONRASINDA YURT DIŞI İŞTİRAK VE ŞUBE ZARARLARININ DURUMU

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5228 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önceki, yurt dışı zarar mahsubunu düzenleyen 14'üncü maddesinin 7 numaralı bendinin sonunda yer alan *“Türkiye'de Kurumlar Vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararlar, yurt içindeki kazançlardan indirilmez.”* hükmü, 5228 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler sonrasında *“Zarar mahsubu ve diğer indirimler”* başlıklı mükerrer 14'üncü maddenin ihdas edilmesi üzerine bu maddenin 1 numaralı bendinin (b) alt bendine taşınmıştır. Dolayısıyla, yurt dışı iştirak ve şube kazançlarına belirli şartlar altında istisna tanınması sonrasında da bu hüküm Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki yerini korumuştur.

Bu hüküm ile istisna uygulaması sebebiyle vergilendirilmeyen bir faaliyetin zararlar sonuçlanması halinde, bu zararın da kurumlar vergisi matrahına herhangi bir etki yaratmaması amaçlanmaktadır.

5228 sayılı Kanunla yapılan değişikliklere kadar yurt dışından elde edilen kazançlara herhangi bir istisna tanınmadığı için bu hükmün de fazla bir işlevlik ve anlamı olmamıştır. 5228

sayılı Kanun öncesinde yurt dışındaki kazançlar için öngörülen en önemli istisna hükmü, 4842 sayılı Kanun uygulamasına kadar geçici 24'üncü maddede düzenlenen ve 4842 sayılı Kanunla birlikte Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesine 7 numaralı bent olarak yerleştirilerek sürekli bir istisna niteliği kazanan yurt dışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetlerden elde edilen kazançlara sağlanan istisnayıdır.

Yurt dışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetlerden elde edilen kazançlara istisna tanınması, yukarıda değinilen *“Türkiye’de Kurumlar Vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararlar, yurt içindeki kazançlardan indirilmez.”* hükmüne işlerlik sağlayan en önemli istisna düzenlemesi idi. Çünkü, yurt dışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetler nedeniyle oluşan zarar, bu işlerden elde edilen kazanç kurumlar vergisinden istisna olduğu için, kurumlar vergisi matrahından indirilememekteydi. Dolayısıyla bu tür işlerden elde edilen kar ya da zarar hiçbir şekilde kurumlar vergisi matrahını etkilememekte, yani yurt dışındaki bu faaliyetler sonrasında oluşan kar ya da zararın kurumlar vergisi matrahına etkisi nötr olmaktadır.

Yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığı gibi 5228 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen 9, 10 ve 11 numaralı bent hükümleri sonrasında, belirli şartlar altında, yurt dışı iştirak ve şube kazançlarına istisna tanınmıştır. Bu istisna düzenlemeleri sonrasında da Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararların yurt içindeki kazançlardan indirilemeyeceğine yönelik hüküm aynen korunmuştur. Dolayısıyla bu hükmün uygulama ve işlerlik alanı 5228 sayılı Kanun sonrasında artmıştır.

Maddede belirtilen şartları sağlayarak yurt dışı iştirak ya da şube kazançları istisnasından yararlanan bir mükellefin izleyen yıllarda bu iştirak ya da şubelerinden bir zarar elde etmesi durumunda bu zararın, Kurumlar Vergisi Kanunu’nda *“Türkiye’de Kurumlar Vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararlar, yurt içindeki kazançlardan indirilmez.”* hükmü yer aldığı sürece kurumlar vergisi matrahından indirmesi mümkün değildir. Kanun koyucunun bu sonucun doğacağını bilmemesi mümkün değildir. Dolayısıyla yurt dışı iştirak ve şube kazançları istisnasının yürürlükte olduğu sürece Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yukarıda belirtilen hüküm de varlığını sürdürürse yurt dışı iştirak veya şubelerde oluşan zararların kurumlar vergisi matrahından indirilmesi mümkün olmayacaktır.

Başka bir deyişle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun mükerrer 14'üncü maddesinin 1-b bendinde yer alan *“Türkiye’de Kurumlar Vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararlar, yurt içindeki kazançlardan indirilmez.”* hükmünün işlerliği artmış olmaktadır. Böylece yurt dışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetlerde olduğu gibi yurt dışı iştirak ve şube faaliyetlerinin de kurumlar vergisi matrahı ile ilişkisi kesilmektedir. Bu faaliyetlerden elde edilen kazanç istisna hükümleri nedeniyle vergilendirilmezken, bu faaliyetler sonucu oluşan zararların da kurumlar vergisi matrahından indirimine izin verilmemektedir.

Ancak, yukarıda açıklandığı üzere yurt dışı iştirak veya şube kazançları istisnasından yararlanabilmek için pek çok şartın bir arada gerçekleşmesi gerekmektedir. Yurt dışı iştirak veya şubelerde karın oluştuğu hesap dönemlerinde bu şartların tamamını gerçekleştiren mükelleflerin zararın oluştuğu hesap dönemlerinde bu şartları bilinçli olarak gerçekleştirmeyerek muvazaalı işlemler yapmaları olasıdır. Örneğin; bir mükellefin yurt dışı iştirakinde zararın oluştuğu hesap döneminde Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen 9 numaralı bent hükmü gereğince gerçekleştirilmesi gereken asgari %25’lik iştirak oranını gerçekleştirmeyerek, aynı hesap

döneminde kazanç oluşsa idi istisnadan yararlanamayacağı gerekçesiyle, bu zararı kurumlar vergisi matrahından indirme isteği doğabilir. Bu gibi işlemlerin önlenmesi amacıyla Maliye Bakanlığı'nın konuyu açıklığa kavuşturması gerekmektedir.

SONUÇ

5228 sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesine eklenen 9, 10 ve 11 numaralı bentler ve bu bentlerle ilgili fıkralarda belirtilen şartları sağlayarak yurt dışı iştirak ya da şube kazançları istisnasından yararlanan bir mükellefin izleyen yıllarda bu iştirak ya da şubelerinden bir zarar elde etmesi durumunda, bu zararı, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda *“Türkiye’de Kurumlar Vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararlar, yurt içindeki kazançlardan indirilmez.”* hükmü yer aldığı sürece kurumlar vergisi matrahından indirmesi mümkün değildir. Başka bir deyişle, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun mükerrer 14'üncü maddesinin 1-b bendinde yer alan bu hüküm yürürlükte bulunduğu sürece yurt dışı iştirak veya şubelerde oluşan zararların kurumlar vergisi matrahından indirilmesi mümkün olmayacaktır.

Bu düzenlemeler ile kanun koyucu yurt dışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetlerde olduğu gibi yurt dışı iştirak ve şube faaliyetlerinin de kurumlar vergisi matrahı ile ilişkisini kesmektedir. Bu faaliyetlerden elde edilen kazanç istisna hükümleri nedeniyle vergilendirilmezken, bu faaliyetler sonucu oluşan zararların da kurumlar vergisi matrahından indirimine izin verilmemektedir.

Emre KARTALOĞLU
Gelirler Kontrolörü