



KURUMLARIN TEVKİF SURETİYLE ve YURT DIŞINDA ÖDEDİKLERİ VERGİLERİN MAHSUBU ve İADESİ

*OFFSET AND REFUND OF CORPORATE
TAXES PAID ABROAD AND WITHHELD
DOMESTICALLY*

Bayram GÜLÇİÇEK^(*)

ÖZET

Aynı kurum kazancı üzerinden birden fazla vergi alınmasının önlenmesi amacıyla vergi mevzuatımızda yurt dışında ödenen ve yurt içinde tevkif edilen vergilerin mahsubuna ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Bu kapsamda Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33 ve 34'üncü maddeleri gereğince yurt dışında ödenen vergiler ile yurt içinde kesilen vergiler, belli şartlar dahilinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilmektedir. Yurt dışında ödenen ve KVK'nun 33'üncü maddesi gereği Türkiye'de verilen beyannameye tahakkuk eden vergiden mahsup imkanı olan vergiler, zarar mahsubu veya istisnalar sonucu ilgili yılda Türkiye'de vergiye tabi kurum kazancın oluşmaması nedeniyle, kısmen veya tamamen mahsup edilememesi halinde izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna mahsup edilebilecektir. Mahsup edilemeyen bu vergilerin nakden veya mahsuben iade alınması mümkün bulunmamaktadır. Beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olması nedeniyle mahsup edilemeyen yurt içinde kesilen vergilerin ise nakden veya mahsuben iade alınması mümkündür.

Anahtar Kelimeler: Yurt dışında ödenen vergi, tevkif edilen vergi, mahsup, nakden iade, mahsuben iade

ABSTRACT

In order to prevent the same corporate income from being taxed more than once, which is called double taxation, there exist some instruments in our legislation provided for taxpayers to offset taxes they have paid abroad or domestically. Accordingly, taxes paid abroad or withheld domestically can, under certain conditions, be offset against corporate tax, as per Articles 33 and 34 of Corporate Tax Law. Residual amount of taxes paid abroad or withheld domestically that cannot be offset against

^(*) Vergi Müfettişi

corporate tax due to the fact that taxable corporate income is not generated as a result of loss or exemptions occurring in that particular year, may be offset again until the very end of following third accounting period. Taxes that cannot be offset are not refundable neither in cash nor by offsetting against other taxes. If total amount of taxes withheld domestically is higher than declared corporate tax for that particular period, then the corporate will receive cash refund or obtain offset right against its other taxes.

Key Words: Tax paid abroad, withheld tax, offset, refund, cash refund, refund by offsetting

1- GİRİŞ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 1 inci maddesinde kurumlar vergisine tabi kurumlar sayılmış olup, aynı Kanunun 3'üncü maddesinin birinci fıkrasında; Kanunun 1'inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanların, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirileceği, aynı Kanunun 6'ncı maddesinde de kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Maliye Bakanlığı verilerine göre 2013 yılı sonu itibarıyla ülkemizde 662.225 adet¹ faal kurumlar vergisi mükellefi bulunmaktadır. Bu mükellefler aksine hüküm bulunmadığı sürece, bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancını, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar bağlı olduğu vergi dairesine kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan etmek zorundadırlar.

Ödenmesi gereken kurumlar vergisi hesaplanırken gerek yurt dışında ödenmiş gerekse yurt içinde kesilmiş olan vergiler, hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilmektedir. Ödenmesi gereken kurumlar vergisinin doğru tespit edilebilmesi için üzerinde önemle durulması gereken hususlardan biri de bu vergilerin mahsubudur.

KVK'nın "Yurt içinde kesilen vergilerin mahsubu" başlıklı 34'üncü maddesinin birinci fıkrası uyarınca, beyannamede gösterilen kazançlardan, Kanunun 15'inci maddesinin birinci fıkrası ve 30 uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre, kaynağında kesilmiş olan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edileceği, beşinci fıkrasında ise mahsubu yapılan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olduğu takdirde, bu durumun vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirileceği, aradaki farkın mükellefin söz konusu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurusu halinde kendilerine red ve iade edileceği belirtilmiştir.

KVK'nın "Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu" başlıklı 33'üncü maddesinin birinci fıkrasında, "yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin, Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebileceği" yönünde, altıncı fıkrasında ise, "yabancı ülkelerde vergi ödenmediği, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tev-

¹ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/20131.htm. Erişim tarihi 25.02.2014

sik olunmadıkça, yabancı ülkede ödenen vergilerin Türkiye’de tarh olunan vergiden indirilemeyeceği” yönünde hüküm yer almaktadır.

Buna göre ödenmesi gereken kurumlar vergisi hesaplanırken, KVK’nın 33 ve 34’üncü maddeleri gereğince yurt dışında ödenen vergiler ile yurt içinde kesilen vergiler, belli şartlar dahilinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilmektedir.

Yurt dışında ödenen vergiler ile yurt içinde kesilen vergilerin, hesaplanan kurumlar vergisinden mahsubu ve mahsup edilemeyen vergilerin durumu, makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

2- YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU

2.1- Mahsup İmkânı

KVK’nın 1’inci maddesinde kurumlar vergisine tabi kurumlar sayılmış olup, aynı Kanunun 3’üncü maddesinin birinci fıkrasında; bu kurumlardan kanuni² veya iş merkezi³ Türkiye’de bulunanların, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

Tam mükellef kurumların gerek yurt içinde gerekse yurt dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden Türkiye’de vergilendirilmeleri, söz konusu kazancın elde edildiği dış ülkede verilirilmiş olması durumunda mükerrer vergileme durumunun ortaya çıkmasına neden olacaktır. Ancak bir kısım ülkeler ile yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları⁴ ile aynı kazanç unsurunun her iki ülkede de vergilendirilmesi yani “çifte vergilendirme” önlenmeye çalışılmaktadır. Ancak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına göre her iki ülkenin vergilendirme hakkının bulunduğu durumlar da mevcut olabilmektedir. Ayrıca çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması yapılmayan bir ülkede elde edilen kazanç için yine çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkacaktır. Bahsi geçen sorunların giderilmesi amacıyla Kurumlar Vergisi Kanunu’nun “Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu” başlıklı 33’üncü maddesinde konu ile ilgili düzenleme yapılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 33’üncü maddesinde; kurumlar vergisi mükelleflerinin yabancı ülkelerde elde ederek Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirdikleri kazançlardan yurt dışında ödemiş oldukları kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin, bu mükelleflerin Türkiye’de beyannameleri üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsubu düzenlenmiş ve bu husus 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde⁵ ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

2.2- Mahsup Süresi

Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin dikkat edilecek hususlardan biri de mahsup yapılabilecek azami süreye ilişkin düzenlemedir. Tam mükellef kurumlar, Türkiye’deki beyannamelerine dahil ettikleri yurt dışı kazançlar üzerinden mahallinde ödedikleri vergileri, zarar mahsubu veya istisnalar sonucu ilgili yılda Türkiye’de vergiye tabi kurum kazancının oluşmaması nedeniyle, kısmen veya

² Kanuni merkezden maksat, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir.

³ İş merkezi, iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

⁴ 10.01.2014 tarihi itibarıyla Türkiye’nin 79 ülke ile yaptığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması yürürlüktedir. Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararası_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm Erişim:26.02.2014

⁵ 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

tamamen mahsup etme imkanına sahip bulunmazlarsa, bu mahsup hakkını izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabilirlerdir. Örneğin, bir kurumlar vergisi mükellefinin 2010 hesap döneminde yurt dışında elde ettiği ve genel sonuç hesaplarına intikal ettirdiği kazancı üzerinden ödediği vergiyi, 2010 yılı kurumlar vergisi beyannamesinden hesapladığı kurumlar vergisinden kısmen veya tamamen mahsup edememesi durumunda mahsup hakkını 31.12.2013 tarihine kadar kullanabilecektir. Bu tarihe kadar indirim konusu yapılmaması durumunda, mahsup imkânı ortadan kalktığı gibi bu verginin iadesi de mümkün olmayacaktır.

2.3- Edilebilecek Vergilerin Sınırı

KVK'nın 33'üncü maddesinin 4 numaralı fıkrasında, yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye'de tarh olunacak vergilere mahsup edilebilecek tutarın, hiç bir surette yurt dışında elde edilen kazançlara aynı Kanunun 32'nci maddesinde belirtilen kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacağı yönünde düzenleme yapılmıştır.

Buna göre yurt dışı kazançlar üzerinden ödenip Türkiye'de tarh olunacak vergilerden mahsup edilebilecek yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara %20 kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

Yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye'de hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi istendiğinde, Türkiye'deki vergi matrahına dahil edilen yurt dışı kazanç tutarının bu vergileri de içerecek şekilde brütleştirilmiş olması gerekmektedir.

Örnek: Tam mükellef (X) A.Ş., yurt dışındaki işyerinde 500.000 TL karşılığı istisna olmayan kurum kazancı elde etmiştir. Bu kazanç üzerinden yabancı ülkedeki vergi mevzuatı uyarınca % 30 oranında kurumlar vergisi ve benzeri vergi ödenmiştir. Bu durumda (X) A.Ş., 500.000 TL'yi Türkiye'de kurum kazancına dahil edecek, ancak bu kazançla ilişkin yurt dışında ödenen verginin, Türkiye'de bu kazançla ilişkin olarak hesaplanan vergiyi aşan kısmını yani $[150.000 - (500.000 \times \%20) =]$ 50.000 TL'yi Türkiye'de hesaplanan vergiden mahsup edemeyecektir. Bu verginin, câri yılda olduğu gibi sonraki yıllarda da mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Burada üzerinde durulması gereken bir diğer husus da, kurumlar vergisi oranının farklı uygulandığı durumlarda mahsup edilecek vergi tutarının hesaplanmasıdır. KVK'nın 32 nci maddesinde vergi oranı % 20 olarak belirlenmiştir. Ancak bazı durumlarda kurum kazançlarının farklı oranlarda vergilendirilmesi söz konusu olabilmektedir. Örneğin Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67 inci maddesinin 9, 10 ve 16 numaralı fıkraları kapsamında elde edilecek olan kurum kazançlarının vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanacaktır. Bu gelirler için % 30 kurumlar vergisi oranı uygulanmalıdır. Yine aynı şekilde kurumlar vergisi oranının % 20'den farklı uygulandığı başka bir durum da KVK'nın geçici 5inci maddesi kapsamındaki, küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin anılan madde kapsamındaki birleşmelerde indirimli kurumlar vergisi uygulamasıdır.

Benzer bir durum da Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 69'uncu maddesinde yer almakta idi.⁶ Ancak Anayasa Mahkemesinin 15.10.2009 tarihli ve 2006/95 Esas, 2009/144 Karar sayılı kararı ve 6009 sayılı Kanunun 5'inci maddesiyle anılan maddede yapılan değişiklik sonrasında ilgili dönemler itibarıyla

⁶ Yapılan değişiklikler öncesinde; gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin geçici 69 uncu maddede belirtilen esaslara göre hesaplanacak yatırım indirimi istisnası tutarlarını, 31.12.2005 tarihinde geçerli mevzuat hükümleri çerçevesinde kazançlarından indirebilecekleri düzenlenmişti. Bu durumda yatırım indirimi istisnasından yararlanan kurum kazancına 31.12.2005 tarihinde geçerli olan % 30 oranı uygulanmaktaydı.

yatırım indirimi istisnası uygulayan mükelleflerin, istisna uygulaması sonucu kalan kazançları üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre (yani % 20) vergi hesaplanacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'nci maddesinin 9, 10 ve 16 numaralı fıkraları kapsamında elde edilecek olan kurum kazançlarının vergilendirilmesinde ve benzeri durumlarda, yurt dışı kazançlar üzerinden ödenip Türkiye'de tarh olunacak vergilerden mahsup edilebilecek yurt dışında ödenen verginin azami tutarının tespitinde uygulanacak olan oran hangisi olacaktır?

KVK'nın 33'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında, yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye'de tarh olunacak vergilere mahsup edilebilecek tutarın, hiç bir surette yurt dışında elde edilen kazançlara aynı Kanununun 32'nci maddesinde belirtilen kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacağı şeklinde düzenleme yapılmıştır. Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Bu yasal düzenlemenin lafzı açıktır. Bu nedenle Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'nci maddesinde olduğu gibi özel düzenlemeler nedeniyle kurumlar vergisi oranının Kanununun 32'nci maddesinde belirtilen orandan farklı bir oranın uygulanması durumunda yurt dışında ödenen vergilerin mahsup edilebilecek kısmı % 20 oranı ile sınırlı olacaktır.⁷

Diğer yandan, yurt dışında elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması halinde, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir. Zira yurt dışında elde edilen kazancın Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması durumunda bu kazanç Türkiye'de beyan edilen kurumlar vergisi matrahına dahil olmayacaktır. Dolayısıyla üzerinden Türkiye'de kurumlar vergisi tarh olunmayan kazanç için ödenmiş olan vergi, hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilemeyecektir.

Örnek: Tam mükellef (X) A.Ş., yurt dışında yaptığı inşaat işinden 100.000 TL karşılığı kurum kazancı elde etmiştir. Bu kazanç üzerinden yabancı ülkedeki vergi mevzuatı uyarınca % 10 oranında kurumlar vergisi ve benzeri vergi ödenmiştir. Bu durumda (X) A.Ş., Türkiye'de vereceği beyanname ile tarh olunan vergiden, yurt dışı inşaat işi dolayısıyla ödediği 10.000 TL vergiyi mahsup edemeyecektir. Çünkü Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Yurt dışı inşaat işinden elde edilen kazancın Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması nedeniyle bu kazanç Türkiye'de beyan edilen kurumlar vergisi matrahına dahil olmayacaktır. Yani istisna kazanç Türkiye'deki faaliyetlerden kaynaklanan matrahı etkilemeyecektir. Dolayısıyla üzerinden Türkiye'de kurumlar vergisi tarh olunmayan kazanç için ödenmiş olan vergi de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilemeyecektir. Bu verginin, câri yılda olduğu gibi sonraki yıllarda da mahsup edilmesi de mümkün bulunmamaktadır.

Bununla birlikte geçici vergilendirme dönemi içinde yurt dışından elde edilen gelirlerin bulunması halinde, bu gelirler üzerinden elde edildiği ülkelerde kesinti veya diğer şekillerde ödenen vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilecektir. Geçici vergi tutarından indirilecek tutar da kurumlar vergisinden mahsup edilecek tutar gibi hesaplanacaktır. Yani indirilecek tutar, yurt dışında elde edilen kazançlara KVK'nın 32'nci maddesinde belirtilen geçici vergi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

⁷ Yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye'de tarh olunacak vergilere mahsup edilebilecek tutarın hesaplanmasında uygulanacak kurumlar vergisi oranına ilişkin Kurumlar Vergisi Kanunu'nda özel bir düzenleme yapılmadığı sürece uygulama bu şekilde olacaktır.

2.4- Kontrol Edilen Yabancı Kurumun Ödediği Vergilerin Mahsubu

KVK'nın 33'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında, kontrol edilen yabancı kurumların ödediği vergilerin mahsubuna ilişkin düzenleme yer almaktadır. Bilindiği üzere, KVK'nın 7'nci maddesiyle, belli şartlar altında yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflere bu iştiraklerinden fiilen kâr payı dağıtılmasa bile vergi uygulamaları açısından kâr payı dağıtılmış olduğu kabul edilmekte ve bu suretle bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulması sağlanmaktadır.

Kontrol edilen yabancı kurum kavramı; tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştirakleri ifade etmektedir. Kontrol edilen yurt dışı iştiraklerin kurum kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmasın belli şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de kurumlar vergisine tâbi tutulmaktadır ve yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kâr, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların, kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edilmektedir. İşte KVK'nın 7'nci maddesinin uygulandığı hallerde, kontrol edilen yabancı kurumun ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, söz konusu kurumun Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Ancak, kontrol edilen yabancı kurumun bulunduğu ülke dışındaki ülkelerde ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin, söz konusu kurumun Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Örnek: Yurt dışındaki (X) A.Ş.'nin 20.05.2013 tarihi itibarıyla ortaklık yapısı aşağıdaki gibidir:

Ortak	Ortaklık payı
Tam mükellef gerçek kişi (A)	% 40
Tam mükellef kurum (B)	% 25
Dar mükellef gerçek kişi (C)	% 35

Anılan şirket, bulunduğu ülkede 1 Temmuz - 30 Haziran hesap dönemini kullanmaktadır. Şirketin hesap dönemi sonu itibarıyla kurum kazancı 200.000 ABD Doları olup bu kazanç üzerinden bulunduğu ülkede ödemiş olduğu kurumlar vergisi ise 10.000 ABD Dolarıdır. Şirketin gayrisafi hasılatının tamamı pasif nitelikli gelirlerden oluşmaktadır.

Yurt dışı iştiraklerin, "kontrol edilen yabancı kurum" olarak kabul edilmesi ve dolayısıyla kontrol edilen yurt dışı iştiraklerin kurum kazançlarının, dağıtılsın veya dağıtılmasın Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulabilmesi için;

- İştirakin toplam gayrisafi hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması,
- Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilanço kârı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi, şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

30 Haziran 2013 tarihi itibarıyla tam mükellef kurum (B)'nin aktifinde söz konusu (X) A.Ş. hisselerinin %5'i bulunmaktadır. Buna göre, tam mükellef gerçek kişi (A)'nın elinde bulunan % 40'lık ortaklık payı ile tam mükellef kurum (B)'nin % 25'lik ortaklık payı, (X) A.Ş.'nin kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığı hususunda birlikte değerlendirilecek olup tam mükellef gerçek kişi (A) ile tam mükellef kurum (B)'nin (X) A.Ş.'ne toplam iştirak oranı 20.05.2013 itibarıyla % 65 olduğundan (X) A.Ş.'nin 01.07.2012-30.06.2013 hesap dönemi için kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

(X) A.Ş.'nin tabi olduğu hesap döneminin kapandığı 30.06.2013 tarihi itibarıyla tam mükellef kurum (B)'nin aktifinde, anılan şirketin %5 hissesi bulunduğundan, bu tarih itibarıyla şirketin kazancının %5'i dağıtılın veya dağıtılmasın tam mükellef kurum (B) tarafından elde edilmiş sayılacaktır.

Bu oran dahilinde hesaplanan ($200.000 \times \%5 =$) 10.000 ABD Doları, tam mükellef kurum (B) tarafından 30.06.2013 tarihi itibarıyla elde edilmiş kâr payı sayılacak ve ikinci geçici vergilendirme döneminin vergi matrahına dahil edilecektir. Söz konusu kazançta isabet eden (yurt dışı iştirakin faaliyette bulunduğu ülkede ödenmiş olan ($10.000 \times \%5 =$) 500 ABD Doları) vergi, Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

Örnek: (A) ülkesinde kurulu (X) A.Ş.'nin kazancı Türkiye'de kontrol edilen yabancı kurum kazancı olarak vergilendirilmekte ve anılan şirketin kâr payı gelirleri dışında herhangi bir geliri bulunmamaktadır. Söz konusu (X) A.Ş.'nin iştiraki durumundaki Malta'da bulunan (Y) şirketinden elde etmiş olduğu 100.000 ABD Doları kâr payı üzerinden %10 oranında vergi kesintisi yapılmış ve 90.000 ABD Doları (X) A.Ş.'ne aktarılmıştır. (X) A.Ş. bu kazanç üzerinden (A) ülkesinde %5 oranında kurumlar vergisi ödemiş bulunmaktadır.

Buna göre, (X) A.Ş.'nin Türkiye'de kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilecek kazancının 90.000 ABD Doları, bu kazanç üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecek yurt dışında ödenen verginin ise 4.500 ABD Doları olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Bununla birlikte, kontrol edilen yabancı kurumun bulunduğu ülke dışındaki ülkelerde ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin, söz konusu kurumun Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Örnek: A ülkesinde kurulu olan ve KVK'nın 4 nci maddesi kapsamında kontrol edilen yabancı kurum niteliğindeki (B) şirketinin gelirlerinden bir kısmı, (C) ülkesinde kurulu (D) şirketinden elde ettiği kar payı ise ve (C) ülkesinde bu kar payı üzerinden % 5 vergi tevkifatı yapılmış ise söz konusu vergi, Türkiye'de kontrol edilen yabancı kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilemeyecektir.⁸

2.5- Yurt Dışı İştiraklerden Elde Edilen Kâr Payları Üzerinden Ödenen Vergilerin Mahsubu

KVK'nın 33'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasına göre, tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının en az %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. Kazanca ilave edilen kâr

⁸ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Hesap Uzmanları Derneği, 2012, sayfa 922.

payı tutarı, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler dahil edilmek suretiyle tespit edilmelidir.

Bu düzenlemeye göre tam mükellef kurumların yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kâr payları üzerinden Türkiye’de ödenecek kurumlar vergisinden, iştiraklerin yurt dışındaki kâr payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden ödenen vergilerin mahsup edilebilmesi için ilk şart, iştirakin doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının en az %25’ine sahip olunması gerekmektedir. İkinci şart ise yurt içinde kazanca ilave edilecek kâr payı tutarının, yurt dışında ödenen vergilerin dahil edilmek suretiyle tespit edilmesidir. Mahsup edilecek vergi tutarının, yurt dışında ödenen verginin Türkiye’de beyan edilen kâr payına isabet eden kısmı dikkate alınmak suretiyle tespit edileceği tabiidir.

Örnek: (X) A.Ş.’nin sermayesine %30 oranında iştirak ettiği yurt dışındaki (C) kurumundan elde ettiği iştirak kazancına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir. Yurt dışındaki kurumlar vergisi oranı % 10 olup, dağıtılan kâr paylarına uygulanan vergi kesintisi oranı ise % 20’dir.

(C) Kurumunun toplam kurum kazancı	1.000.000 TL
(C) Kurumunun yabancı ülkede ödediği kurumlar vergisi (%10)	100.000 TL
(X) A.Ş.’nin elde ettiği iştirak kazancı (brüt)	300.000 TL
Yabancı ülkede ödenen kurumlar vergisinden (X) A.Ş.’nin elde ettiği iştirak kazancına isabet eden tutar (300.000 x %10)	30.000 TL
(C) Kurumunun dağıtılabılır kazancı	900.000 TL
(X) A.Ş.’nin elde ettiği vergi sonrası kâr payı	270.000 TL
(X) A.Ş.’nin elde ettiği kâr payından dağıtım aşamasında yurt dışında kesilen vergi (270.000 x %20)	54.000 TL
(X) A.Ş.’nin elde ettiği net kâr payı tutarı	216.000 TL

Bu durumda, (X) A.Ş. Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilmemiş (C) kurumundan elde ettiği net 216.000 TL’yi, brüt tutarıyla (300.000 TL) kurum kazancına ekleyecek, bu kazanç üzerinden yurt dışında ödenen [(100.000 x %30) + 54.000=] 84.000 TL’nin (300.000 x % 20=) 60.000 TL’ye kadar olan kısmını, bu kazanç üzerinden Türkiye’de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edebilecektir. 60.000TL’nin üzerinde kalan 24.000TL yurt dışında ödenen vergi tutarının mahsup imkanı bulunmamaktadır.

2.6- Yabancı Para İle Ödenen Vergilere Uygulanacak Kur

Yurt dışında yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazançların genel sonuç hesaplarına intikali esnasındaki kur uygulanacaktır. Yurt dışı faaliyet sonuçlarının Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi zamanı konusunda 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (5.9) bölümünde açıklama yapılmıştır. Yurt dışı faaliyetlerden doğan kârlar, Türkiye’de genel sonuç hesaplarına hangi para cinsinden intikal ettirilmişse, zararların da aynı para cinsinden intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Yurt dışı faaliyetlerden elde edilen kazançların genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye’de de aynı tarih itibarıyla genel sonuç hesaplarına kaydedilecektir. Bu hususun Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, kazancın kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye’ye getirilmesinin herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede kazanca tasarruf edilebilmesi yeterlidir.

Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazanç, hesaplara intikal ettirilmesi gereken tarihte T.C. Merkez Bankasının o gün için tespit ve ilan ettiği döviz alış kurlarıyla değerlendirilecektir. T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan olunmayan yabancı paralarda ise Maliye Bakanlığının Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit ve ilan ettiği kurlar dikkate alınmalıdır.

Yurt dışı faaliyet sonucunda elde edilen kazançlar elde edildiği dönem itibarıyla, Türkiye’de ilgili olduğu geçici vergi matrahının tespitinde de dikkate alınacaktır.

Örneğin: Türkiye’de 1 Temmuz – 30 Haziran özel hesap dönemini kullanan bir kurumun, yurt dışında yaptığı inşaat işlerine ilişkin olarak tabi olduğu hesap dönemi ilgili ülke mevzuatına göre takvim yılıdır. Buna göre, bu şirketin yurt dışı şubesinin, 2013 takvim yılına ilişkin istisna olmayan kazancı, Türkiye’de 31.12.2013 tarihi itibarıyla elde edilmiş sayılacağından, 01.07.2013 – 30.06.2014 özel hesap döneminin ikinci geçici vergi dönemi matrahının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

2.7- Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Tevsiki

Yabancı ülkede ödenen vergilerin Türkiye’de tarh olunan vergiden indirilebilmesi için gerekli şartlardan biri de ödenen bu vergilerin tevsikidir. Yurt dışında ödenen vergilerin tevsik edilmesine ilişkin usul ve esaslar KVK’nın 33’üncü maddesinin 6, 7 ve 8’inci fıkralarında düzenlenmiştir.

Yabancı ülkede ödenen vergilerin Türkiye’de tarh olunan vergiden indirilebilmesi için, yabancı ülkelerde vergi ödendiğinin yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik edilmesi gerektiği Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 33’üncü maddesinin 6’ncı fıkrasında hüküm altına alınmıştır. Buna göre, açıklandığı şekilde tevsik edilmeyen yurt dışında ödenen vergilerin, Türkiye’de tarh olunan kurumlar vergisi ve/veya geçici vergiden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Türkiye’de verilen kurumlar vergisi beyannamesine istinaden yapılan tarh işlemi esnasında, kurumlar vergisinden indirim konusu yapılacak vergilerin yabancı ülkelerde ödendiğini gösterir belgelerin, mükellef tarafından ibraz edilememesi halinde, yabancı ülkede ödenen veya ödenecek olan vergi, %20 kurumlar vergisi oranını aşmamak şartıyla o memlekette câri olduğu bilinen oran üzerinden hesaplanır. Tarh edilen verginin bu şekilde hesaplanan miktara isabet eden kısmı ertelenir. Mahsup işlemi için ibraz edilmesi gereken belgelerin, tarh tarihinden itibaren en geç 1 yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekir. Bu süre içerisinde anılan belgelerin ibraz edilmesi halinde, bu belgelerde yer alan tutara göre tarh işleminin düzeltilmesi gerekmektedir.

Mücbir sebepler olmaksızın belgelerin anılan süre zarfında ibraz edilmemesi veya bu belgelerin ibrazından sonra ertelenen vergi tutarından daha düşük bir mahsup hakkı olduğunun anlaşılması halinde, ertelenen vergiler için 6183 sayılı Kanun hükümlerine uygun olarak gecikme zammı hesaplanmalıdır.

Örnek: Tam mükellef (X) A.Ş.,2013 yılında yurt dışındaki işyerinde 1.000.000 TL karşılığı istisna olmayan kurum kazancı elde etmiştir.Bu kazanç üzerinden yabancı ülkedeki vergi mevzuatı uyarınca % 30 oranında kurumlar vergisi ve benzeri vergi ödenmiştir. Türkiye'deki faaliyetlerden elde ettiği kurum kazancı ise 2.000.000 TL'dir.Mükellef kurum 2013 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini 10.04.2014 tarihinde elektronik ortamda vermiştir.

(X) A.Ş., yurt dışında ödediği vergiyi Türkiye'de tarh edilen kurumlar vergisinden mahsup edebilmesi için bu verginin yabancı ülkede ödendiğinin yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir.

- Anılan belgeler tevsik edilir ise, yurt dışında ödenen 300.000 TL verginin 200.000 TL'si Türkiye'de hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.Mahsup edilemeyen 100.000 TL'nin sonraki yıllarda da mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.
- Verilen kurumlar vergisi beyannamesine istinaden yapılmakta olan tarhiyat esnasında, kurumlar vergisinden indirim konusu yapılacak vergilerin yabancı ülkelere ödendiğini gösterir belgeler mükellef tarafından ibraz edilmezse, yabancı ülkede ödenen 300.000 TL verginin 200.000 TL'si ertelenecektir. Bu durumda mükellef kurumun beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

Ticari Bilanço Karı	
-Yurt İçi Kazanç 2.000.000	3.000.000
-Yurt Dışı Kazanç 1.000.000	
KKEG	0
KV Matrahı	3.000.000
Hesaplanan KV	600.000
Mahsup Edilecek Vergi	0
Tecil Edilecek Vergi	200.000
Ödenmesi Gereken KV	400.000

Mahsup işlemi için ibraz edilmesi gereken belgelerin, 10.04.2015 tarihine kadar¹⁰vergi dairesine ibraz edilmesi gerekir. Bu süre içerisinde anılan belgelerin ibraz edilmesi halinde, bu belgelerde yer alan tutara göre tarh işlemi düzeltilir. Yani ertelenen 200.000 TL verginin düzeltme işlemi yapılır.

- Mücbir sebepler olmaksızın belgelerin 10.04.2015 tarihine kadar ibraz edilmemesi halinde; yukarıda tecil işlemi yapılan 200.000 TL üzerinden 6183 sayılı Kanun hükümlerine uygun olarak gecikme zammı hesaplanmalıdır. Bu durumda gecikme zammının söz konusu verginin normal vade tarihi olan 30.04.2014 tarihi esas alınarak hesaplanmalıdır.
- Anılan belgeler 10.04.2015 tarihine kadar ibraz edilir ancak ertelenen vergi tutarından daha düşük bir mahsup hakkı olduğunun anlaşılması halinde haksız yere ertelenen vergiler için6183

⁹Yurt dışında ödenen verginin, yurt dışı kazançla ilişkin olarak Türkiye'de hesaplanan vergiyi aşan kısmı yani [300.000 - (1.000.000 x %20)]=] 100.000 TL Türkiye'de hesaplanan vergiden mahsup edilemeyecektir.

¹⁰ KVK'nın 16 ncı maddesine göre, kurumlar vergisi bağlı olunan vergi dairesine beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse, vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi izleyen üç gün içinde tarh edilir.

sayılı Kanun hükümlerine göre gecikme zammı hesaplanmalıdır. Örneğin ibraz edilen belgelerden mükellefin 150.000 TL mahsup hakkı olduğunun anlaşılması durumunda, haksız yere ertelenen 50.000 TL üzerinden 6183 sayılı Kanun hükümlerine uygun olarak gecikme zammı hesaplanmalıdır.

- e) Burada üzerinde durulması gereken bir diğer husus da, ertelenen 200.000 TL üzerinden tecil faizi veya gecikme faizi hesaplanıp hesaplanmayacağı, erteleme işlemi nedeniyle vergi ziyayı doğurup doğurmayacağıdır. Bu tutar üzerinden tecil faizi tahakkuk ettirilmez çünkü bu erteleme işlemi 6183 sayılı Kanun'un 48'inci maddesine istinaden yapılan bir işlem değildir. Aynı şekilde ertelenen 200.000 TL üzerinden gecikme faizi de tahakkuk ettirilmeyecektir. Çünkü gecikme faizi Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesine istinaden ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlar için tahakkuk ettirilir. Erteleme işlemi nedeniyle vergi ziyayı da doğurmayacaktır. Çünkü vergi ziyayı¹¹, verginin zamanında tahakkuk etmemesi veya eksik tahakkuk etmesine bağlıdır. Bahse konu erteleme işleminde, öncelikle vergi tahakkuk etmekte tahakkuk eden verginin bir kısmı ertelenmektedir. Bu nedenle erteleme işlemi nedeniyle vergi ziyayı doğmaz. Ayrıca, KVK'da ertelenen ancak sonradan şartları sağlamadığı için mahsup edilemeyen tutar için "6183 sayılı Kanun hükümlerine uygun olarak gecikme zammı hesaplanır" şeklinde özel bir düzenleme yapılmıştır.

2.8- Yurt Dışında Ödenecek Olan Vergilerin Mahsubu ve Tevsiki

KVK'nın 33'üncü maddesine göre, ancak yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu mümkündür. Zira anılan maddenin başlığı da "Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu"dur.

Ancak KVK'nın 33'üncü maddesinin 7'nci bendinde, "*kurumlar vergisinden indirim konusu yapılan vergilerin yabancı ülkelerde ödendiğini gösterir belgelerin, tarhiyat sırasında mükellef tarafından ibraz edilememesi halinde, yabancı ülkede ödenen veya ödenecek olan vergi, Kanunun 32 nci maddesindeki kurumlar vergisi oranını aşmamak şartıyla o ülkede geçerli olan oran üzerinden hesaplanır ve tarhiyatın bu suretle hesaplanan tutara isabet eden kısmı ertelenir. İbraz edilmesi gereken belgeler, tarh tarihinden itibaren en geç bir yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edildiği takdirde, bu belgelerde yazılı kesin tutara göre tarhiyat düzeltilir.*" hükmü yer almaktadır.

Dolayısıyla Türkiye'de verilen kurumlar vergisi beyannamesine istinaden yapılan tarh işlemi esnasında, yurt dışında ödenmemiş ancak ödenecek olan vergi, %20 kurumlar vergisi oranını aşmamak şartıyla o memlekette câri olduğu bilinen oran üzerinden hesaplanır ve bu tutar ertelenir. Söz konusu verginin ödendiğine ilişkin belgelerin, tarh tarihinden itibaren en geç 1 yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi halinde bu belgelerde yer alan tutara göre tarh işlemi düzeltilir. Dolayısıyla yurt dışında ödenmemiş ancak ödenecek olan vergiler de yukarıda açıkladığımız şartlarda mahsup edilebilecektir.

Örnek: Tam mükellef (X) A.Ş., 2013 yılında yurt dışındaki işyerinde 3.000.000 TL karşılığı istisna olmayan kurum kazancı elde etmiştir. Bu kazanç üzerinden yabancı ülkedeki vergi mevzuatı uyarınca % 10 oranında tahakkuk eden kurumlar vergisi ve benzeri verginin vadesi 15.05.2014'tür. Türkiye'deki faaliyetlerden elde ettiği kurum kazancı ise 2.000.000 TL'dir. Mükellef kurum 2013 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini 10.04.2014 tarihinde elektronik ortamda vermiştir.

¹¹ VUK'nun 341'inci maddesine göre vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.

(X) A.Ş.'nin, yurt dışında ödediği vergiyi Türkiye'de tarh edilen kurumlar vergisinden mahsup edebilmesi için, bu verginin yabancı ülkede ödendiğinin, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik etmesi gerekmektedir. Anılan belgeler tevsik edilir ise, yurt dışında ödenen 300.000 TL vergi Türkiye'de hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

Türkiye'de beyanname verildiği tarihte yurt dışında tahakkuk eden verginin ödenmemiş olması durumunda, Türkiye'de tahakkuk eden verginin 300.000 TL'si ertelenecektir. Söz konusu 300.000 TL verginin yurt dışında ödendiğine dair belgelerin 10.04.2015 tarihine kadar vergi dairesine ibraz edilmesi halinde düzeltme işlemi yapılır.

2.9- Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Gider Boyutu

Tam mükellefiyeti haiz kurumların bir takvim yılını kapsayan hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları safi kurum kazancının tespitinde KVK'nın 8'inci maddesinde yer alan indirilecek giderler ve 11'inci maddesinde yer alan indirilemeyecek giderleri dikkate almak zorundadırlar. Anılan Kanunun 11'inci maddesinin (1/d) bendinde hesaplanan kurumlar vergisinin, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olmadığı hüküm altına alınmıştır. Anılan bent metninde sadece "**bu kanuna göre hesaplanan**" ibaresi yer aldığından yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye'de kurumlar vergisine tabi olacak kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.

Ancak, yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin Türkiye'de tarh olunacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi imkanı, söz konusu kazançların mükerrer olarak vergilendirilmesini engellediğinden bizce yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye'de ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınsa dahi mali karın tespitinde kurum kazancına dahil edilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte yurt dışında ödenen vergilerin sadece yurt dışında elde edilen kazancın kurumlar vergisi oranına isabet eden kısmının Türkiye'de tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün olduğundan bu tutarı aşan kısmın Türkiye'de kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olması gerekmektedir.

Örneğin: Tam mükellefiyeti haiz (A) A.Ş., Paris'te bulunan şubesinde yapmış olduğu faaliyetler sonucunda 2008 yılında 3.000.000 TL tutarında kazanç elde etmiş ve bunun karşılığında mahallinde 1.000.000 TL karşılığı kurumlar vergisi benzeri vergi ödemiştir. Mükellef kurum aynı dönemde yurt içinde 2.000.000 TL tutarında kazanç elde etmiştir. (Türkiye ile Fransa arasında Vergi Anlaşmasının bulunmadığı varsayımı ile hareket edilecektir.)

- Kurumlar Vergisi Matrahı		
- Türkiye'de elde edilen kazanç	2.000.000	5.000.000
- Yabancı memlekette elde edilen kazanç	3.000.000	
- Hesaplanan Kurumlar Vergisi(5.000.000x%20=)		1.000.000
- Yurtdışında ödenen verginin mahsup edilebilecek kısmı (3.000.000x%20=)		600.000
- Yurt dışında ödenen vergi		1.000.000
- Ödenecek Kurumlar Vergisi(1.000.000-600.000=)		400.000
- Yurt Dışında Ödenen ve Türkiye'de Mahsup Edilemeyen Kurumlar Vergisi(1.000.000-600.000=)		400.000

Buna göre bizce örneğimizde yer alan tam mükellef (A) A.Ş.'nin yurt dışında elde etmiş olduğu kazanç üzerinden mahallinde ödemiş olduğu kurumlar vergisinin Türkiye'de tarh olunan kurumlar vergisinden mahsubu mümkün olan tutarı aşan kısmının (400.000 TL) kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür.¹²

Ancak, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından bu tür bir gider indiriminin mümkün olmadığı yönünde verilen bir muktezada¹³ "İlgide kayıtlı dilekçenizde, Başkanlığımızınvergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuzu, çelik ve plastik boru imalatı ile iştiğal ettiğinizi, firmanızın 2006 yılında Cezayir'de elde ettiği ve yıl içerisinde gelir olarak kayıtlarına intikal ettirdiği 1.901.218.-YTL kazançlarına ilişkin ilgili ülke mevzuatı gereğince kesinti yoluyla %24 oranında kurumlar vergisi ödediğinizi belirterek, söz konusu kazançlarınıza %20 kurumlar vergisi oranının uygulanması ile bulunan tutarı aşan ve mahsup edilemeyen vergi tutarının kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Buna göre, safi kurum kazancının tespitinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinde belirtilen giderler hasıllattan indirim konusu yapılabilecektir. Ancak firmanız tarafından yurtdışında ödenen ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33'üncü maddesinin (4) numaralı bendinde belirlenen yasal sınırı aşması nedeniyle kurumlar vergisinden mahsup edilemeyen vergiler indirilebilecek giderler arasında sayılmadığından, kurum kazancınızın tespitinde gider olarak kabul edilmesi mümkün değildir." şeklinde görüş belirtilmiştir.

3- YURT İÇİNDE KESİLEN VERGİLERİN MAHSUBU

Gerek tam gerekse dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de elde ettikleri bir kısım kazanç ve iratları üzerinden tevkifat yapılmaktadır. Buna göre KVK'nın 15'inci maddesinde tam mükellef kurumlar, aynı Kanununun 30'uncu maddesinde dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak tevkifat uygulaması düzenlenmiştir. Bununla birlikte Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'nci maddesinde de bir kısım kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak olan vergi tevkifatı düzenlenmiştir.

Tam mükellef kurumların kazançlarının tamamı (kaynağına bakılmaksızın) kurum kazancı olarak adlandırılır ve yıllık beyanname ile beyan edilmek suretiyle kurumlar vergisine tabi tutulur. Bu durum tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan kazanç ve iratlar açısından da geçerlidir. Tam mükellef kurumların tevkif suretiyle vergilendirilmiş kazançlarının yıllık beyanname ile beyan edilip yeniden vergilendirilmesi durumunda mükerrer vergilendirme söz konusu olacaktır.

Benzer durum dar mükellef kurumlar için de geçerli olabilecektir. Dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri bir kısım kazanç ve iratlarının yıllık veya özel beyanname ile beyan edilmesi ihtiyaridir. Ancak bazı kazanç ve iratlar için bu ihtiyarilik söz konusu değildir. Örneğin KVK'nın 30'uncu maddesinin 9'uncu fıkrasında, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (5), (7) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları ile fonların katılma belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının verilecek beyannamelelere dahil edilmesinin zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştır.

¹² TEKİN Cem, KARTALOĞLU Emre, Kurumlar Vergisi kanunu Yorum ve Açıklamaları, İstanbul, 2010, sayfa 1037.

¹³ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06.03.2007 tarih ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-Muk-21/3110 sayılı muktezası.

Bununla birlikte GVK'nun geçici 67'nci maddesi uyarınca, kazanç veya iradı elde edenlerin hukuki kişilikleri veya mükellefiyet durumlarına bakılmaksızın 2015 yılına kadar elde edecekleri bir kısım gelirler üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir. Aynı maddenin 7'nci fıkrasında gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirlerin dahil edilmeyeceği, tevkifata tâbi tutulsun tutulmasın dar mükellef gerçek kişi veya kurumlarca Hazine, 4749 sayılı Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri ve tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden sağlanan kazanç ve iratlar için münferit veya özel beyanname verilmeyeceği, ticarî faaliyet kapsamında elde edilen gelirlerin ticarî kazanç hükümleri çerçevesinde kazancın tespitinde dikkate alınacağı ve tevkif suretiyle ödenmiş olan vergilerin, GVK'nun 94'üncü maddesi kapsamında tevkif edilen vergilerin tâbi olduğu hükümler çerçevesinde tevkifata tâbi kazançların beyan edildiği beyannamelerde hesaplanan vergiden mahsup edileceği¹⁴ düzenlenmiştir.

Yine benzer şekilde KVK'nın geçici 1'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında, dar mükellef kurumların Türkiye'deki iş yerlerine atfedilmeyen veya daimî temsilcilerinin aracılığı olmaksızın elde edilen ve Gelir Vergisi Kanununun geçici 67'nci maddesi kapsamında kesinti yapılmış kazançları ile bu kurumların tam mükellef kurumlara ait olup İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında¹⁵ işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan ve geçici 67'nci maddenin (1) numaralı fıkrasının altıncı paragrafı kapsamında vergi kesintisine tâbi tutulmayan kazançları ve bu kurumların daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri tamamı geçici 67'nci madde kapsamında vergi kesintisine tâbi tutulmuş kazançları için yıllık veya özel beyanname verilmeyeceği düzenlenmiştir. Ancak tam mükellef kurumlarca elde edilen kazanç ve iratlar ticari kazanç (kurum kazancı) olarak değerlendirileceğinden bu kazançların kurum kazancına dahil edilerek yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında, kurumlar vergisi mükelleflerinin kazanç ve iratları üzerinden gerek KVK'nın 15 ve 30'uncu maddeleri gerekse GVK'nun geçici 67'nci maddesi gereğince tevkifat yapılması ve bu kazançların yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda ortaya çıkacak mükerrer vergilendirmeyi engellemek için KVK'nın 34'üncü maddesi ve geçici 1'inci maddesinin 2 numaralı fıkrası ile GVK'nun geçici 67'nci maddesinin 7 numaralı fıkrasında tevkif yoluyla ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin düzenleme yapılmıştır.

Buna göre, yukarıda açıklanan yasal düzenlemelere göre yapılan tevkifatlar, bu kazanç ve iratlar dolayısıyla tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Ancak, mahsup işleminin yapılabilmesi için üzerinden tevkifat yapılan kazancın, ilgili dönem kazancına dahil edilmiş olması (kurumlar vergisi muhteviyatında yer alması) gerekmektedir. Örneğin: yıllara sari inşaat ve onarma işleri ile iştigal eden mükelleflerin, söz konusu işlerinden sadece birinin yıl içinde tamamlanması ve ilgili yıl kurumlar vergisi beyannamesinde kar veya zararının beyan edilmesi halinde, aynı yıl içinde tamamlanmamış ve halen devam eden diğer yıllara sari işleri dolayısıyla yapılan tevkifatlar, söz konusu yıl kurumlar vergisi beyannamesinde mahsuba konu edilemeyecektir. Genel kural bu olmakla birlikte

¹⁴ Şu kadar ki, geçici 67'nci maddenin (2) ve (3) numaralı fıkraları kapsamında tevkif suretiyle ödenen verginin, işlem den doğan kazancın tâbi olduğu tevkifat oranı ile çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşan kısmı yıllık beyanname hesaplanan vergiden mahsup edilmez.

¹⁵ 30.12.2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 138'nci maddesi ile borsacılık faaliyetleri yapmak üzere Borsa İstanbul A.Ş. kurulmuştur.

bu durumun istisnası¹⁶ da mevcuttur. Bu istisnaya izleyen bölümlerde yer vereceğiz. Tevkif yoluyla ödenen vergilerin, hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olması durumunda aradaki farkın mükellefe iade edilmesi mümkündür.

Tevkif yoluyla ödenmiş bulunan vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisine mahsubuna ilişkin açıklamalarımıza çalışmamızın izleyen bölümlerinde başlıklar halinde yer vereceğiz.

3.1- Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Yapılan Tevkifatların Mahsubu

KVK'nın 34'üncü maddesinin birinci fıkrası uyarınca, beyanname gösterilen kazançlardan, KVK'nın 15'inci maddesinin birinci fıkrasına ve 30'uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre, kaynağında kesilmiş olan vergiler beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

3.1.1- KVK'nın 15'inci Maddesinin 1'inci Fıkrasına Göre Yapılan Tevkifatların Mahsubu

KVK'nın 15'inci maddesinin birinci fıkrasında, tam mükellef kurumlar tarafından elde edilen bir kısım kazançlar üzerinden avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödemeleri gerçekleştirenler tarafından yapılacak vergi tevkifatına ilişkin düzenleme yer almaktadır. Bu fıkraya göre kesinti yoluyla ödenen vergiler, söz konusu kazançların ilgili buldukları döneme ilişkin kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi şartıyla, hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

Örnek: (X) A.Ş., (Y) İşletme Kooperatifine ait taşınmazı kiralamış ve işyeri olarak kullanmaktadır. KVK'nın 15'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden (2009/14594 sayılı B.K.K. ile % 20 oranında) gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "15.3.2.1. bölümünde; "Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca, kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır. ... Söz konusu kira ödemeleri üzerinden yapılacak vergi kesintisinde, kooperatifin türü, mükellef veya muaf olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır." açıklamaları yer almaktadır. Bu nedenle kooperatife ait gayrimenkul için ödenen kira bedelleri üzerinden KVK'nın 15'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca %20 oranında vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Tevkif edilen bu vergi, (Y) İşletme Kooperatifinin vereceği kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.¹⁷

3.1.2- KVK'nın 30'uncu Maddesinin 1 ve 2'nci Fıkrasına Göre Yapılan Tevkifatların Mahsubu

KVK'nın 30'uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında, dar mükellef mükellef kurumlar tarafından elde edilen bir kısım kazançlar üzerinden, bu kazançları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyenler ile tahakkuk ettirenler tarafından yapılacak vergi kesintisine ilişkin düzenleme yer almaktadır.

¹⁶ KVK'nın 34'üncü maddesinin 8 numaralı fıkrası kapsamında yapılacak vergi tevkifatlarının mahsubu.

¹⁷ Örneğimizde kooperatifin başka gelirlerinin de olduğu varsayılmıştır. Çünkü kooperatiflerin başkaca gelir getirici faaliyetinin bulunmaması ve gelirlerinin sadece vergi kesintisine tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirleri ile vergi kesintisine tabi tutulan mevduat faizlerinden ibaret olması halinde, kurumlar vergisi beyannamesi (geçici vergi beyannameleri dahil) vermelerine gerek bulunmamaktadır. Yapılan vergi kesintileri nihai vergileme olmaktadır.

Bununla birlikte KVK'nın 30'uncu maddesinin 9'uncu fıkrasına göre, ticari ve zirai kazançlar hariç olmak üzere anılan maddeye göre vergisi kesinti yoluyla alınan kazanç ve iratlar için yıllık veya özel beyanname verilmesinin veya anılan madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere söz konusu kazanç ve iratların dahil edilmesinin ihtiyari olduğu belirtilmiştir.¹⁸ İhtiyari olarak beyanname veren veya diğer kazançlar için verilecek beyannamelere tevkifat yapılmış kazançlarını ihtiyari olarak dahil eden dar mükellef kurumlar, tevkif edilen vergileri beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edebileceklerdir.

Örnek: Denizli'de kurulu (X) Tekstil A.Ş., Almanya'dan dokuma makinesi ithal etmiştir. Almanya'da kurulu (Y) şirketi, bir personelini söz konusu dokuma makinesinin montaj işleminin yapılması ve (X) Tekstil A.Ş. işçilerine dokuma makinesinin kullanımı konusunda eğitim vermek üzere görevlendirmiştir. (X) Tekstil A.Ş., (Y) şirketine yapacağı serbest meslek ödemesi¹⁹ üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi gereği vergi kesintisi yapması gerekmektedir. (Ayrıca 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin 2.1. bölümü uyarınca KDV tevkifatı da yapılması gerekmektedir.) Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan ya da işyeri veya daimi temsilcisi bulunmakla birlikte bunlarla ilişkili olmaksızın Türkiye'de serbest meslek faaliyeti icra eden Almanya'da kurulu (Y) şirketi yıllık beyanname vermesi halinde, kesilen bu vergiyi beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edebilecektir.

Ancak, serbest meslek kazancının Türkiye'de yapılmakta olan ticari faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancının tespitinde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanacaktır.²⁰ Türkiye'de bulunan işyeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla ticari kazanç elde eden dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri serbest meslek kazançları bulunması halinde, dar mükellef kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla elde ettiği kazanç ve iratlar ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden, bu serbest meslek kazancı üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesine göre vergi kesintisi yapılmayacaktır.

KVK'nın 34'üncü maddesinin 1 inci fıkrasına göre, sigorta ve reasürans şirketlerinde, hayat sigorta branşında teminat sağlayan şirketlerin, hayat matematik karşılıklarının yatırıma yönlendirilmesinden elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden yapılan vergi kesintileri de aynı şekilde söz konusu sigorta şirketinin beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

Anılan hüküm 8/1/e-3 maddesinin tamamlayıcısı niteliğindedir. Bilindiği üzere, KVK'nın 8/1/e-3 maddesinde hayat sigortalarında matematik karşılıkların, her sözleşme üzerinden ayrı ayrı hesaplanacağı ve gelirleri vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısma ait faiz ve kâr paylarının, giderler arasında gösterilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Ayrılan karşılıkların vergiden istisna edilmiş menkul kıymetlere yatırılması halinde söz konusu kısma ait faiz ve kar payları giderler arasına

¹⁸ Ancak, Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (5), (7) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları ile fonların katılma belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının verilecek beyannamelere dahil edilmesi zorunludur.

¹⁹ Mülga 5422 sayılı Kanunun uygulanmasında ücret kazancı grubunda değerlendirilen kazançlar, 5520 sayılı Kanunun uygulanmasında serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmektedir.

²⁰ KVK'nın 22'nci maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellef kurumların işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

intikal ettirilemeyeceğinden, KVK'nın 34'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan parantez içi hükümle, karşılıkların gider hesaplarına aktarılamayan bu kısma ilişkin olarak kesiti yoluyla ödenen vergilerin mahsubuna imkan tanınmıştır.²¹

Öte yandan KVK'nın 15'inci maddesinin birinci fıkrası ile 30'uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre yapılan vergi kesintilerinin bir kısmı, GVK'nun geçici 67'nci maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulduğundan, beyannameye dahil kazançlar üzerinden bu hüküm uyarınca kesilen vergilerin de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkündür. GVK'nun geçici 67'nci maddesi kapsamında vergi kesintisinin mahsubuna ilişkin açıklamalarımıza izleyen bölümlerde ayrı bir başlık altında yer vereceğiz.

3.1.3- Fonlar ve Yatırım Ortaklıkları Bünyesinde Kesilen Verginin Bu Kurumlardan Kâr Payı Alanlarca Mahsubu

KVK'nına göre tevkif edilen ve aynı Kanunun 34'üncü maddesi gereği yapılabilecek olan bir diğer vergi mahsubu ise "fonlar ve yatırım ortaklıkları bünyesinde kesilen verginin, söz konusu kurumlardan kâr payı alanlarca mahsubu" dur. KVK'nın 34'üncü maddesinin 2'nci fıkrası "*Kanunun 15'inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre vergi kesintisi yapılan kurum kazancından kâr payı alan kurumlar, aldıkları kâr payının içerdiği kesintiyi mahsup edebilirler. Mahsup edilecek tutar, ele geçen net kâr payının geçerli kesinti oranı kullanılarak brütleştirilmesi suretiyle hesaplanır.*" şeklindedir.

KVK'nın 15'inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre, KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı kazançlardan,²² dağıtılın veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde % 15 oranında vergi kesintisi yapılacağı düzenlenmiştir. Buna göre fonların ve yatırım ortaklıklarının KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı istisna kazançları üzerinden fon bünyesinde vergi kesintisi yapılacaktır. Kesilen vergiler söz konusu fon ve ortaklıkların katılma belgeleri ile hisse senetlerinden kâr payı alan kurumlar tarafından, aldıkları kâr payının içerdiği vergi kesintisi miktarı ile sınırlı olmak üzere hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Burada mahsup imkanı kâr payı elde edenlere tanınmıştır. Mahsup edilecek tutar, ele geçen net kâr payının geçerli kesinti oranı kullanılarak brütleştirilmesi suretiyle hesaplanacaktır. Kâr payının elde edildiği tarih ile vergi kesintisinin yapıldığı tarih arasında dönem farkı olmasının önemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, vergi mahsubunda geçerli vergi oranı, kâr payının elde edildiği dönem için geçerli olan vergi oranı olacaktır.

3.1.4- Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Üzerinden Yapılan Tevkifatların Mahsubu

KVK'nın 34'üncü maddesi gereği mahsup edilebilecek olan bir diğer vergi de kontrol edilen yabancı kurum kazancı üzerinden kesilen vergilerdir. Kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesinin yedinci fıkrası uyarınca kesilen vergiler, bu şirketin Türkiye'deki beyannameye dahil edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Ancak, söz konusu mahsup edilecek verginin, kontrol edilen yabancı kurumun bu ödemelerden kaynaklanan kazancına isabet eden kurumlar vergisini aşmaması gerekmektedir.

²¹ Beyanname Düzenleme Kılavuzu Hesap Uzmanları Derneği, 2012, sayfa 924.

²² Emeklilik yatırım fonlarının kazançları kapsama alınmamıştır. Bu nedenle emeklilik yatırım fonlarının kazançlarından tevkifat yapılmaz.

Çalışmamızın 2.4. bölümünde açıkladığımız üzere, KVK'nın 33'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında kontrol edilen yabancı kurumların ödediği vergilerin mahsubuna ilişkin düzenleme yer almaktadır. Buna göre, kontrol edilen yabancı kurum ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, söz konusu kurumun Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Burada bahsi geçen mahsup, kontrol edilen yabancı kurumun yurt dışında ödemiş olduğu vergilerin mahsubudur. KVK'nın 34'üncü maddesi gereği mahsup edilebilecek olan vergi ise kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesinin yedinci fıkrası uyarınca kesilen vergilerdir. Burada bahsi geçen mahsup ise kontrol edilen yabancı kurumun yurt içinde ödemiş olduğu vergilerin mahsubudur. Yurt içinde ve yurt dışında tevkif edilen vergilerin kontrol edilen yabancı kurumca mahsup edilmesi hususunun, birbirine yakın düzenlemeler içermesi nedeniyle tereddüt oluşturabileceği düşüncesiyle açıklamakta fayda gördük.

3.1.5- Fonların ve Yatırım Ortaklıklarının Gelirleri Üzerinden Ödenen Vergilerin Mahsubu

KVK'nın 34'üncü maddesi kapsamında mahsup edilebilecek bir diğer vergi de fonların ve yatırım ortaklıklarının gelirleri üzerinden ödenen vergilerdir. KVK'nın 34'üncü maddesinin 8 inci fıkrasında, KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde belirtilen fon ve ortaklıkların, aynı bentte yer alan kazançların elde edilmesi sırasında, KVK'nın 15'inci maddesi uyarınca kendilerinden kesilen vergileri, aynı Kanunun 15'inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre kurum bünyesinde yapacakları vergi kesintisinden mahsup edebilecekleri düzenlenmiştir. Mahsup edilemeyen kesinti tutarı mükellefin başvurusu halinde red ve iade edilecektir. Ancak bu mahsup işleminin yapılabilmesi için, vergi kesintisi yapanların bu kesintileri ilgili vergi dairesine ödemiş olmaları şarttır.

Bilindiği üzere KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde sayılan fonların ve yatırım ortaklıklarının kazançları, kurumlar vergisinden istisna edilmiş bulunmaktadır. Bu fon ve yatırım ortaklıklarından;

- Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

istisna iken maddede sayılan diğer fon ve ortaklıkların tüm kazançları kurumlar vergisinden istisnadır. Bu fon ve ortaklıkların elde etmiş oldukları kurumlar vergisinden istisna kurum kazançları üzerinden KVK'nın 15'inci maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca²³tevkifat yapılması gerekmektedir. Aynı kazançlar üzerinden GVK'nun geçici 67'nci maddesinin 8'inci fıkrasına göre tevkifat yapılması gerektiği için KVK'nın geçici 1'inci maddesinin 2'nci fıkrası gereği geçici 67'nci maddenin yürürlükte olduğu tarihlerde (31.12.2015 tarihine kadar) KVK'nın 15'inci maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca tevkifat yapılamaz.

²³ GVK'nun geçici 67'nci maddesinin 8'inci fıkrasına göre, Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları (borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları dahil) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden istisna edilmiş olan portföy kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmasın % 15 oranında vergi tevkifatına tâbi tutulur. (2006/10731 sayılı B.K.K. ile borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları için bu oran %0 olarak uygulanır. Yürürlük; 01.10.2006) (2006/10731 sayılı B.K.K. ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları ile menkul kıymetler yatırım ortaklıkları için 01.10.2006 tarihine kadar bu oran %10, 01.10.2006 tarihinden itibaren %0 olarak uygulanır.)

Söz konusu fon ve ortaklıklardan bir kısmının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları, bir kısmının ise tüm kazançları kurumlar vergisinden istisna olduğu için, bu kazançlar nedeniyle kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde hesaplanan vergi de olmayacaktır. Bu nedenle bu kazançların elde edilmesi esnasında tevkif edilen vergilerin, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde hesaplanan vergiden mahsubu da mümkün olmayabilecektir. Özellikle tüm kazançları vergiden istisna edilmiş fon ve ortaklıklar için bu mahsup işleminin yapılması mümkün değildir. İşte bu noktada KVK'nın 34'üncü maddesinin 8'nci fıkrası ile ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin genel düzenlemenin dışında bir düzenleme yapılmıştır.

Daha önce de açıkladığımız üzere, yurt içinde ödenen vergilerin kurumlar vergisinden mahsup edilebilmesi için genel kural; üzerinden vergi tevkifatı yapılan kazanç ve iratların kurumlar vergisi beyannamesine (ilgili dönem kazancına) dahil edilmesidir. İlgili dönem kazancına dahil edilmesinden maksat ise, bu kazanç üzerinden vergi tahakkuk ettirilmesidir. Ancak KVK'nın 34'üncü maddesinin 8'nci fıkrası ile bu genel düzenlemenin dışına çıkmıştır. Vergi mevzuatımızda bu genel düzenlemenin dışına çıktığı başka düzenlemeler de mevcuttur.²⁴

Yapılan bu düzenlemeye göre; söz konusu fon ve yatırım ortaklıkları, aynı bentte (KVK 5-1/d) yer alan kazançların elde edilmesi sırasında, KVK'nın 15'inci maddesi veya Gelir Vergisi Kanununun geçici 67'nci maddesi uyarınca, gelirleri üzerinden kesilen vergileri, öncelikle kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup etmeyi deneyeceklerdir. Ancak tüm kazançlarının veya sadece portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarının²⁵ istisna olması nedeniyle (kurumlar vergisi beyannamesinde matrah oluşmaması nedeniyle) mahsup edilemeyen kesinti tutarları, Kanunun 15'inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre kurum bünyesinde yapılacak vergi kesintisinin beyan edildiği muhtasar beyanname üzerinden mahsup edilebilecektir. Ancak, söz konusu vergi mahsubunun yapılabilmesi için kesilen vergilerin vergi kesintisi yapanlarca ilgili vergi dairesine ödenmiş olması şarttır.

Muhtasar beyanname üzerinden vergi mahsubunun yapılmasından sonra mahsup edilemeyen bir vergi tutarı kalması halinde söz konusu vergi kesintisi, mükellefin başvurusu üzerine 252 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen esaslar çerçevesinde red ve iade edilecektir.

3.1.6- Kesilen Vergilerin Geçici Vergiden Mahsubu

Bilindiği üzere kurumlar vergisi mükellefleri, KVK'nın 32'nci maddesi gereği, câri vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve câri dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödemek zorundadırlar.²⁶ Geçici vergi açısından tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanacaktır.

²⁴ **Örneğin:** GVK'nun 22'nci maddesinin 2'nci fıkrasına göre; yarısı gelir vergisinden müstesna olan ve tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının tamamı üzerinden (istisna edilen tutar üzerinden de) 94'üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir.

²⁵ Menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden elde ettikleri kazançların vergilendirilmesinde, 257 ve 258 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamaların göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

²⁶ Dar mükellefiyete tâbi kurumlarda ticarî ve zirai kazançlarla sınırlı olarak geçici vergi ödenir.

Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci suretiyle faaliyet gösteren dar mükellefiyete tabi kurumların ticari ve zirai kazançları üzerinden aynı esaslarla geçici vergi ödenecektir.

KVK’nın 34’üncü maddesinin 4’üncü fıkrasına göre; geçici vergilendirme dönemi içinde elde edilen gelirler üzerinden kesinti yoluyla ödenmiş vergilerin bulunması halinde bu vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilecektir.

3.2- Gelir Vergisi Kanunu’na Göre Yapılan Tevkifatların Mahsubu

Bilindiği üzere, GVK’na 5281 sayılı Kanununun 30’uncu maddesiyle eklenen geçici 67’nci maddede, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler ile mevduat faizleri, repo gelirleri ve özel finans kurumlarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik 01.01.2006- 31.12.2015 tarihleri arasında uygulanmak üzere düzenlemelere yer verilmiştir.

KVK’nın geçici 1’inci maddesinin 2’nci fıkrasında;

- GVK’nun geçici 67’nci maddesi uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden KVK uyarınca ayrıca kesinti yapılmayacağı,
- GVK’nun geçici 67’nci maddesi uyarınca yapılan vergi kesintilerinin KVK’nın 34 üncü madde hükümleri çerçevesinde kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği,
- GVK’nun geçici 67’nci maddesinin (2) ve (3) numaralı fıkraları kapsamında kesinti suretiyle ödenen verginin, işlemde doğan kazancın tâbi olduğu vergi kesintisi oranıyla çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşan kısmının, yıllık beyannameye hesaplanan vergiden mahsup edilemeyeceği, yönünde düzenleme yapılmıştır.

Beyannameye gösterilen kazançlardan, KVK’nın 15’inci maddesinin birinci fıkrasına ve 30’uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre, kaynağında kesilmiş olan vergiler beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilmektedir. Anılan Kanununun 15’inci maddesinin birinci fıkrası ile 30’uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre yapılan vergi kesintilerinin bir kısmı, GVK’nun geçici 67’nci maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulduğundan, beyannameye dahil kazançlar üzerinden bu hüküm uyarınca kesilen vergilerin de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkündür. Ancak, GVK’nun geçici 67 nci maddesinin (2) ve (3) numaralı fıkraları kapsamında kesinti suretiyle ödenen verginin, işlemde doğan kazancın tâbi olduğu vergi kesintisi oranıyla çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşan kısmı, yıllık beyannameye hesaplanan vergiden mahsup edilemez.

3.3- Geçici Verginin Mahsubu

Kurumlar vergisi mükellefleri, KVK’nın 32’nci maddesi gereği, câri vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve cârî dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödemek zorundadırlar. Geçici vergi açısından tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanacaktır. Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci suretiyle faaliyet gösteren dar mükellefiyete tabi kurumların ticari ve zirai kazançları üzerinden aynı esaslarla geçici vergi ödenecektir. Geçici vergi ile ilgili detaylı açıklamalar 217 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin²⁷ 6’ncı bölümünde yapılmıştır.

²⁷ 27.12.1998 tarih ve 23566 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Bununla birlikte, KVK'nın 34'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasına göre ilgili hesap dönemine ilişkin tahakkuk ettirilen geçici verginin sadece ödenen kısmı, yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir. Bu nedenle her ne şekilde olursa olsun ödenmemiş olan geçici verginin, hesaplanan kurumlar vergisinden mahsubu mümkün değildir.

Ayrıca tahakkuk ettirilmiş ancak tahsil edilmemesi dolayısıyla yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup imkanı bulunmayan geçici vergi tutarları terkin edilir. Terkin edilen geçici vergi tutarına, vade tarihinden terkin edilmesi gereken tarihe kadar gecikme zammı uygulanır.

4- VERGİLERİN MAHSUBUNDA ÖZELLİKLİ HUSUSLAR

4.1- Değerlemeden Kaynaklanan Kazanca İsbet Eden Tevkifatların Mahsubu

Bilindiği üzere, 213 sayılı vergi Usul Kanunu'nun 281'inci maddesinde "Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır." hükmü yer almaktadır. Buna göre mevduat veya kredi sözleşmelerinden kaynaklanan alacaklar için değerlendirme gününde faiz hesaplaması yapılmalı ve bu tutarın gelir hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir. Dönem sonu itibarıyla tahakkuk ettirilen bu faiz geliri üzerinden henüz vergi tevkifatı yapılmamıştır. Çünkü vadesi değerlendirme gününden sonradır.

İşte bu şekilde vadesi değerlendirme gününden sonra olan repo ve ters repo işlemleri ile vadeli mevduat hesaplarına ilişkin olarak, değerlendirme gününe kadar tahakkuk eden ve kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınan faiz tutarları üzerinden, ilgili dönem beyannamesinin verilmesi gereken sürenin sonuna kadar kesinti suretiyle ödenmiş olan verginin beyannameye dahil edilen gelire isbet eden kısmı, hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

Aynı şekilde, beyanname tarihine kadar satılan veya itfa edilen Devlet tahvili ve Hazine bonoları ile menkul kıymet yatırım fonlarının katılma belgelerinden, değerlendirme gününe kadar tahakkuk eden ve kurum kazancına dahil edilen gelirlere isbet eden vergi kesintileri de beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

4.2- Zirai Ürün Bedelleri Üzerinden Müteselsil Sorumluluk Gereği Yapılan Vergi Kesintisinin Mahsubu

Vergi Usul Kanununun 11'inci maddesinde, kesinti yoluyla ödenen vergilerde müteselsil sorumluluk esas getirilmiştir. Söz konusu maddede mal alım ve satımı dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairelerine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde bu kişilerle birlikte verginin ödenmemesinden, alım satıma taraf olanların tümünün müteselsil sorumlu olacakları belirtilmiştir. Bu esas çerçevesinde, 164 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde²⁸ kurumların, sattıkları zirai ürün bedelleri üzerinden müteselsil sorumlulukları gereği vergi kesintisi yapılması esasını benimsenmiş olup kesilen vergiler anılan Tebliğde belirtilen esaslar dahilinde kurumların beyannameleri üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

4.3- Tevkif Yoluyla Ödenmiş ve Mahsup Edilecek Olan Verginin Türü

Tevkif yoluyla ödenmiş ve mahsup edilecek olan verginin kurumlar vergisi tevkifatı olması gerektiğine de dikkat edilmelidir. Nitekim İdare tarafından verilen bir özalgede²⁹, ihale bedeli üzerinden

²⁸ 15.09.1990 tarih ve 20636 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

²⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 34-1371 sayılı özalgesi.

saymanlık tarafından kesilerek hakediş esnasında ödenen damga vergisinin KVK'nın 34'üncü maddesinde sayılanlar arasında yer almaması sebebiyle, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesinin mümkün bulunmadığı belirtilmiştir.

4.4- Devir Halinde Mahsup İmkani

Yurt içinde tevkif yoluyla ödenmiş olan vergilerin mahsubunda özellikli diğer bir husus da, devir halinde mahsup imkanıdır. Devir nedeniyle münfesi hale gelen kurumun devir tarihine kadar ödediği kesinti suretiyle alınan vergiler ile geçici vergilerin, devir dolayısıyla vergilenecek devir öncesi kazanç üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi sonucunda, mahsup edilemeyen tutarın kalması halinde, bu tutarın devir alan şirketin öncelikle yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmek suretiyle hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi, bu mahsup sonrası iade edilecek bir tutarın kalması halinde de 252 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca işlem yapılması gerekmektedir.³⁰

Tevkif yoluyla ödenen vergilerin kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan vergiden mahsubu sonucukalan kısmının; devir alan şirketindeki vergi borçlarına veya devir alma nedeniyle borçlarından müteselsilen sorumlu olduğu devralınan şirketin vergi borçlarına mahsubunun talep edilmesi halinde, mahsup talebi mahsuben iade esaslarına göre, ortak olunan şirketlerin vergi borçlarına mahsup talep edilmesi halinde ise mahsup talebinin nakden iade esaslarına göre yerine getirilecektir.³¹

4.5- Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Tevsikinde Apostil Edilmiş Formun Yeterli Olup Olmayacağı

Yurt dışında ödenen vergilerin mahsup işleminin yapılabilmesi için Apostil edilmiş formun yeterli olup olmayacağı hususun da açıklanmasında fayda mülahaza etmekteyiz. Apostil, bir belgenin gerçekliğinin tasdik edilerek başka bir ülkede yasal olarak kullanılmasını sağlayan bir belge onay sistemidir. Apostil'in kuralları 5 Ekim 1961 tarihli Lahey Konferansı (Konvansiyonu) kararlaştırılan "Yabancı Resmi Belgelerin Tasdiki Mecburiyetinin Kaldırılması Sözleşmesi (APOSTILLE)" ile tespit edilmiş ve bu sözleşme Türkiye bakımından 29.09.1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Apostil tasdik şerhi taşıyan bir belge, Lahey Konferansının tüm üye ve taraf devletlerinde geçerli bir belge olarak kabul edilir.

Apostil belgesinin şekli anılan sözleşmede belirlenmiş olup, belgenin 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, apostilli düzenleyen yetkilinin imzası ve apostil numarasından oluşur. Bu itibarla, yurt dışında mukim firma adına ilgili ülke³² tarafından verilen noterce tasdik edilerek Yeminli Tercüman tarafından Türkçeye çevrilen evrakların "Yabancı Resmi Belgelerin Tasdiki Mecburiyetinin Kaldırılması Sözleşmesi (APOSTILLE)" hükümlerine göre düzenlenmiş olması halinde ayrıca konsolosluk tasdikinin aranmayacağı kanaatindeyiz. Ancak mükelleflerin mahsup işleminin yapılabilmesi için Apostil edilmiş formun yeterli olup olmayacağı hususunda özgel talebinde bulunmalarını ve alacakları cevaba göre hareket etmelerinin yararlı olacağı kanaatindeyiz.

³⁰ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.04.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-34-99 sayılı özelgesi.

³¹ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.01.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-34-5-32 sayılı özelgesi.

³² Lahey Konferansının üye veya taraf devleti olmak kaydıyla.

5- YURT DIŞINDA ve YURT İÇİNDE ÖDENEN VERGİLER ile GEÇİCİ VERGİNİN MAHSUP SIRASI

Makalemizin geride kalan bölümlerinde açıkladığımız üzere, kurumlar vergisi mükellefleri belli şartlar dahilinde, yurt dışında ödedikleri vergileri, yurt içinde kesilen vergileri ve ödedikleri geçici vergileri hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edebileceklerdir. Mükelleflerin mahsup imkanına sahip oldukları bu vergilerin mahsup sırasına ilişkin KVK'nında bir belirleme yapılmamıştır. Bu husus 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde açıklığa kavuşturulmuştur.

Buna göre; hesaplanan kurumlar vergisinden öncelikle yurt dışında ödenen vergiler mahsup edilecek, artan tutarın bulunması halinde yurt içinde kesinti suretiyle ödenen vergiler ve geçici vergi mahsup edilecektir. Bu mahsup sıralaması mükelleflerin lehine bir sıralamadır. Çünkü yurt dışında ödenen vergilerin iade alınması mümkün bulunmamakta olup, zarar mahsubu veya istisnalar sonucu ilgili yılda Türkiye'de vergiye tabi kurum kazancın oluşmaması nedeniyle, kısmen veya tamamen mahsup edilemeyen yurt dışında ödenen vergiler, izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna mahsup edilebilecektir. Yurt dışında ödenen vergilerin iade alınma imkanı bulunmaması ve 3 yıllık mahsup süre kısıtı dikkate alındığında hesaplanan kurumlar vergisinden öncelikle yurt dışında ödenen vergiler mahsup edilmesi mükelleflerin lehinedir.

Örnek: Kanuni ve iş merkezi Ankara'da olan (Z) A.Ş., 2013 yılında Almanya'da bulunan şubesinden 150.000 TL karşılığı kurum kazancı³³ elde etmiş ve bu kazanç üzerinden 60.000 TL kurumlar vergisi ödemiştir. Kurumun yurt içindeki faaliyetlerinden elde ettiği kazanç ise 750.000 TL olup 120.000 TL kesinti suretiyle ödenen vergi, 100.000 TL de ödenen geçici vergisi bulunmaktadır. (Yurt dışından elde edilen yabancı para karşılığı kâr payları ve ödenen vergiler TL cinsinden hesaplanmıştır.)

Kurum kazancı	900.000
Hesaplanan kurumlar vergisi	180.000
Mahsuplar	
-Yurt dışında ödenen verginin mahsup edilebilecek kısmı 30.000 ³⁴	250.000
- Kesinti suretiyle yurt içinde ödenen vergi 120.000	
- Geçici vergi 100.000	
Ödenecek kurumlar vergisi	0
İadesi gereken geçici vergi	70.000

Örnekte görüldüğü üzere, yurt dışında ödenen vergiler öncelikle mahsup edilecek, sırasıyla yurt içinde kesinti suretiyle ödenen vergiler ve geçici vergi mahsup edilecek, mahsup edilemeyen geçici vergi tutarı olan 70.000 TL mükellefe iade edilebilecektir.

³³ Bu kazanç, kurumlar vergisinden istisna değildir.

³⁴ Yurt dışı kazançlar üzerinden ödenip Türkiye'de tarh olunacak vergilerden mahsup edilebilecek yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara % 20 kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır. Bu nedenle yurt dışında ödenen verginin 30.000TL'lik kısmının mahsup sınırını aştığı için cârî yılda veya sonraki yıllarda mahsup edilebilmesi mümkün değildir. Mahsup edilemeyen vergilerin gider olarak indirilebilmesi açısından değerlendirmelerimize çalışmamızın 2.9. bölümünde yer verdik.

6- NAKDEN veya MAHSUBEN İADE**6.1- Yurt Dışında Ödenen Vergilerin İade İmkani**

Kurumlar vergisi mükellefleri belli şartlar dahilinde, yurt dışında ödedikleri vergileri, yurt içinde kesilen vergileri ve ödedikleri geçici vergileri hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edebileceklerdir. Yurt dışında ödenen ve KVK'nın 33'üncü maddesi gereği Türkiye'de verilen beyannamede tahakkuk eden vergiden mahsup imkanı olan vergiler, zarar mahsubu veya istisnalar sonucu ilgili yılda Türkiye'de vergiye tabi kurum kazancın oluşmaması nedeniyle, kısmen veya tamamen mahsup edilememesi halinde izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna mahsup edilebilecektir. Mahsup edilemeyen bu vergilerin nakden veya mahsuben iade alınması mümkün bulunmamaktadır.

6.2- Yurt İçinde Tevkif Yoluyla Ödenen Vergilerin İadesi

Kurumlar vergisi mükelleflerinin kazanç ve iratları üzerinden gerek KVK'nın 15 ve 30'uncu maddeleri gerekse GVK'nun geçici 67'nci maddesi gereğince tevkifat yapılması ve bu kazançların yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda ortaya çıkacak mükerrer vergilendirmeyi engellemek için KVK'nın 34'üncü maddesi ve geçici 1'inci maddesinin 2 numaralı fıkrası ile GVK'nun geçici 67'nci maddesinin 7 numaralı fıkrasında tevkif yoluyla ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin düzenleme yapılmıştır. KVK'nın 34'üncü maddesinin beşinci fıkrasında, mahsubu yapılan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olduğu takdirde, bu durumun vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirileceği, aradaki farkın mükellefin söz konusu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurusu halinde kendilerine red ve iade edileceği belirtilmiştir. Bu süre içinde başvurmayanların bu farktan doğan alacakları düşecektir.

KVK'nın 34'üncü maddesiyle verilen yetki doğrultusunda, Maliye Bakanlığı, iadeyi mahsuben veya nakden yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlamaya ve iade için aranılacak belgeleri belirlemeye yetkilidir. Bu yetki; kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın hukuki statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabilir. Bu konuda 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde³⁵ gerekli açıklamalar yapılmış bulunmaktadır.

Kesinti yoluyla ödenen vergilerin mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması şartıyla, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla yapılacaktır. İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınarak yapılacaktır. Aranan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilatlar yönünden ise düzeltme yapılmayacaktır.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde, yurt içinde tevkif yoluyla ödenen vergilerin nakden ve mahsuben iadesine ilişkin usul ve esaslar aşağıda açıklanmıştır.

6.2.1- Yurt İçinde Tevkif Yoluyla Ödenen Vergilerin Mahsuben İadesi

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir. Bunun için mahsup talebinin dilekçe ile yapılması ve yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin tablonun³⁶ dilekçe ekinde yer alması gerekmektedir. Mahsup dilekçesi ve ilgili tablonun ibraz edilmiş

³⁵ 06.04.2004 tarih ve 25425 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³⁶ 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ekinde yer almaktadır.

olması kaydıyla, mükelleflerin vergi borçlarına ilişkin mahsup talepleri yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilecektir.

Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemesi ya da sair nedenlerle ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlar üzerine tahakkuk eden vergiler ile ilgili olarak daha önce tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsubu, öncelikle tarhiyat aşamasında vergi dairesince yerine getirilir. Bu mahsuplar sonunda kalan kısım talep edilmesi halinde diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu durumda mahsup talepleri dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren hüküm ifade eder. Bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mükellefler dilerse ortağı buldukları adi ortaklık veya kollektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler. Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için, iade alacaklısı mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması ve mahsup dilekçesinde adi ortaklık veya kollektif şirketin hangi dönem borçları için mahsup talep edildiğinin belirtilmesi gerekir. Mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınır.

Mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde, iade alacağının sonraki dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubu mümkündür. Bu taktirde mahsup talebi sonraki dönemlerde doğacak verginin tahakkuku ile hüküm ifade eder. Mahsup taleplerinin yerine getirilmesinde, Vergi Usul Kanununun 114 ve 126'ncı maddelerinde yer alan zamanaşımı hükümleri gözönünde bulundurulur.

Mahsuben iadenin vergi borcu kapsamında değerlendirilen borçlar için yapılabileceğine de dikkate edilmelidir. Konu ile ilgili verilmiş bir özelgede³⁷ "... Bu hüküm ve açıklamalara göre, tevkif yoluyla kesilen vergilerin kurumlar vergisi beyannamesindeki mahsuplar sonunda kalan kısmının, vergi borcu kapsamında değerlendirilen 492 sayılı Harçlar Kanunu hükümlerine göre ödenmesi gereken harç borçlarınıza mahsubunun talep edilmesi halinde, iade talebinizin mahsuben iade esaslarına göre yerine getirileceği tabiidir.

Ancak, 252 seri nolu Gelir Vergi Genel Tebliğinde, tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının yalnızca diğer vergi borçlarına mahsubuna imkan tanınmış olup, vergi borcu niteliğinde bulunmayan idari para cezaları ile anılan tebliğde mahsubunun talep edilebileceğine dair herhangi bir açıklamaya yer verilmeyen SSK Prim borçlarına mahsubu mümkün bulunmamaktadır." şeklinde görüş bildirilmiştir.

6.2.2- Yurt İçinde Tevkif Yoluyla Ödenen Vergilerin Nakden İadesi

Nakden iade taleplerinin dilekçe ile yapılması şarttır. Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 10.000 TL'yi geçmemesi halinde iade talebi, yıl içinde yapılan tevkifatlarla ilişkin tablo ile birlikte;

- Ücret ve gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olması halinde ücretlere ilişkin olarak işveren tarafından verilen ve kesintinin yapıldığını gösteren yazının, gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olarak kira kontratının,
- Menkul sermaye iradına ilişkin olarak kesintiyi yapan bankalar, özel finans kurumları, aracı kurumlar ve diğer kurumlar tarafından düzenlenen ve vergi kesintisinin yapıldığını gösteren belgenin,

³⁷ 13.05.2013 tarih ve 38418978-125[34-12/6]-441 sayılı özelge.

- Serbest meslek kazancına ilişkin olarak vergilerin sorumlu adına tahakkuk ettiğini gösteren ilgili saymanlık yazısının,
 - Ticari kazançlar ve zirai kazançlara ilişkin olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin,
- ilgili kurumca onaylanan bir örneğinin dilekçeye eklenmesi koşuluyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirileceği 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilmiştir.

Ancak tevkif suretiyle ödenen vergilerin mahsup ve iadesinde aranılan belgeler konulu Gelir Vergisi Sirkülerinde³⁸ konu ile ilgili olarak *“Bu nedenle, mükelleflerin iade işlemleri için harcadığı zamanı, ödemenin gecikmesi sebebiyle katlandıkları maliyeti ve vergi daireleri üzerindeki iş yükünü azaltmak amacıyla 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca tevkif yoluyla ödenmiş vergilerin nakden iadesinde istenilen bilgilerin, E-VDO merkezi sorgulama ekranından tespit edilebilmesi durumunda, bu bilgilere ilişkin belgeler mükelleflerden ayrıca kağıt ortamında aranılmayacak olup, dilekçe ile yıl içinde yapılan tevkifatlara ait tablo yeterli olacaktır.*

Ancak, nakden iadeye ilişkin bilgilerin E-VDO merkezi sorgulama sisteminden tespit edilememesi durumunda ise 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen belgelerin dilekçe ekinde istenilmesine devam edilecektir.” şeklinde açıklama yapılmıştır.

Nakden yapılacak iade taleplerinin 10.000 TL’yi aşması halinde, 10.000 TL’yi aşan kısım vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilecektir. 10.000 TL’ye kadar olan kısım ise, yukarıdaki şartları sağlaması koşuluyla teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iade edilir.

Teminat gösterilmesi halinde iade talebi inceleme sonucu beklenmeksizin yerine getirilir. Teminat olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 10 uncu maddesinin 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde sayılanlardan bir veya bir kaç gösterilebilir.

Nakden iade talebinin 100.000 TL’ye kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilir.³⁹ İade talebinin 100.000 TL’yi aşan kısmının iadesi ise vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Burada tam tasdik sözleşmesinin süresinde düzenlenmiş olmasına da dikkat edilmesi gerekmektedir. Konu ile ilgili verilmiş olan bir özeldede⁴⁰ süresinde düzenlenmemiş olan tam tasdik sözleşmesine istinaden iade işleminin yapılmasının mümkün olmadığı bildirilmiştir.

Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve sermayelerinin en az %51 veya daha fazlası bu kurumlara ait işletmelere yapılacak iadeler, yukarıda belirtilen belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Nakden iade edilebilir aşamaya gelen alacağın üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu talep edilebilir. Bu mahsup işlemine ilişkin verilecek dilekçede, lehine mahsup talebinde bulunan kişinin adı-soyadı veya unvanı, vergi kimlik numarası, bağlı olduğu vergi dairesi ile borcun türü, miktarı ve dönemi bildirilir. Bu şekilde yapılan mahsup talepleri düzeltme fişinin onaylandığı tarih itibarıyla yerine getirilir.

³⁸ 05.01.2012 tarih ve 79 nolu Gelir Vergisi Sirküleri

³⁹ 31 Seri No.lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği.

⁴⁰ 24.03.2005 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11./KVK-44-6279 sayılı mukteza.

İade talebinin kısmen mahsuben kısmen nakden olması halinde, söz konusu talepler 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar çerçevesinde ayrı ayrı değerlendirilir. Dolayısıyla talebin tümünün nakit iadesi olarak kabul edilerek işlem yapılması söz konusu değildir.

6.3- Geçici Verginin İadesi

KVK'nın 32'nci maddesine göre, kurumlar vergisi mükelleflerince,⁴¹ cârî vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve cârî dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenmek zorundadır. Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanır.

Bununla birlikte, KVK'nın 34'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasına göre ilgili hesap dönemine ilişkin tahakkuk ettirilen geçici verginin sadece ödenen kısmı, yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir. Bu nedenle her ne şekilde olursa olsun ödenmemiş⁴² olan geçici verginin, hesaplanan kurumlar vergisinden mahsubu mümkün değildir.

Ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olması halinde, mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Söz konusu mahsup işlemi 6183 sayılı Kanunun 47'nci maddesi hükmü de dikkate alınarak ilgili vergi dairesince re'sen yapılır. Mahsup işlemi yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir. Mahsubu yapılacak vergi borçları için vade tarihinden, yıllık beyannamenin verildiği tarihe kadar gecikme zammı uygulanır. Dolayısıyla bu tarihten sonra söz konusu vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mahsup sonucu iadesi gereken miktarın bulunması ve bu tutarın beyannamenin ilgili tablosuna yazılmış olması mükellefçe yazılı olarak yapılmış iade talebi olarak kabul edilir. Yıllık beyannamenin ilgili tablosunda/satırında gösterilmeyen geçici verginin mahsuben veya nakden iade edilebilmesi için o yılın sonuna kadar yazılı olarak başvurulması gerekir. Geçici verginin gerek mahsuben gerekse nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırlaması olmayıp, geçici verginin ödenmiş olması yeterlidir. Geçici vergiye ilişkin iade taleplerinde teminat ve inceleme raporu aranmaz.

7- SONUÇ

Aynı kurum kazancı üzerinden birden fazla vergi alınmasının önlenmesi amacıyla vergi mevzuatımızda yurt dışında ödenen ve yurt içinde tevkif edilen vergilerin mahsubuna ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Bu kapsamda Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33 ve 34'üncü maddeleri gereğince yurt dışında ödenen vergiler ile yurt içinde kesilen vergiler, belli şartlar dahilinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilmektedir.

Yurt dışında ödenen ve KVK'nın 33'üncü maddesi gereği Türkiye'de verilen beyanname tahakkuk eden vergiden mahsup imkanı olan vergiler, zarar mahsubu veya istisnalar sonucu ilgili yılda Türkiye'de vergiye tabi kurum kazancın oluşmaması nedeniyle, kısmen veya tamamen mahsup edile-

⁴¹ Dar mükellefiyete tâbi kurumlarda ticarî ve ziraî kazançlarla sınırlı olarak.

⁴² Tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş olması dolayısıyla yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup imkanı bulunmayan geçici vergi tutarları terkin edilir. Terkin edilen geçici vergi tutarı için vade tarihinden terkin edilmesi gereken tarih olan yıllık beyannamenin verilmesi gereken kanuni sürenin başlangıç tarihine kadar gecikme zammı uygulanır.

memesi halinde izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna mahsup edilebilecektir. Mahsup edilemeyen bu vergilerin nakden veya mahsuben iade alınması mümkün bulunmamaktadır. Beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olması nedeniyle mahsup edilemeyen yurt içinde kesilen vergilerin ise nakden ve/veya mahsuben iade alınması mümkündür. Bu kapsamda çalışmamızda yurt dışında ödenen vergiler ile yurt içinde kesilen vergilerin mahsubu, nakden veya mahsuben iade imkanı ve şartlarına ilişkin açıklamalar yapılmış ve bu konudaki özellikli hususlara yer verilmiştir.

KAYNAKÇA

- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi usul Kanunu
- 164 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 217 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 252 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 257 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 258 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 05.01.2012 tarih ve 79 No.lu Gelir Vergisi Sirküleri
- 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 31 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu Hesap Uzmanları Derneği, 2012
- TEKİN Cem, KARTALOĞLU Emre, Kurumlar Vergisi kanunu Yorum ve Açıklamaları, İstanbul, 2010
- www.gib.gov.tr
- www.mevzuat.gov.tr
- www.vergiraporu.com.tr