

# TAM MÜKELLEF KURUMLAR TARAFINDAN YABANCI MEMLEKETLERDE ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBUNDA ÖZELLİKLİ HUSUSLAR

SPECIAL FEATURES ON THE DEDUCTION OF TAXES PAID IN  
FOREIGN COUNTRIES BY UNLIMITED TAXPAYERS



Durmuş Erdem ARSLANOĞLU\*

## ÖZ

Tam mükellef kurumların Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı kurumlar vergisine tabidir. Ancak söz konusu mükelleflerin faaliyette bulunduğu yurt dışı ülkelerin vergi kanunları uyarınca bu memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlar gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiye tabi tutulabilmektedir. Bu kazanç ve iratların ayrıca mukim ülke statüsüne haiz olarak ülkemiz tarafından da vergilendirilmesi durumunda çifte vergilendirme söz konusu olacaktır. Aynı kazancın birden fazla vergilendirilmesinin önüne geçilmesi amacıyla kurumlar vergisi kanununda yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna imkân sağlayan düzenlemelere yer verilmiştir. Bu çalışmamızda kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yurt dışında elde edilip de Türkiye’de vergilendirilecek kazançlar için daha önce mahallinde ödenen vergilerin, Türkiye’de bu kazançlar nedeniyle hesaplanacak

## ABSTRACT

The profits and revenues that unlimited taxpayers corporations gain within and outside Turkey are subject to the corporation tax. However, in accordance with the tax laws of the foreign countries in which the taxpayers operates, the gains and revenues obtained in these countries can be subject to income and corporate tax-like taxation. If these gains and revenues are also taxed by our country with the status of a resident country, double taxation will be the case. To avoid multiple taxation upon the same income, regulations are made in the corporate tax law that allow for the deduction of taxes paid in foreign countries. In this study, the deduction of taxes pre-paid in foreign countries relevant to profits gained in these countries from the tax that is calculated upon the revenues gained in Turkey and its methods and limits is explained in detail.

**Keywords:** Deduction, return, tax

\* Vergi Müfettişi

kurumlar vergisinden mahsup edilmesi ve bu mahsubun yöntem ve sınırlarına ilişkin düzenlemeler detayları ile ele alınmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Mahsup, İade, Vergi

## 1- GİRİŞ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde kurumlar vergisi mükellefleri sıralanmış olup; mezkur Kanun'un 3'üncü maddesinde kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumların, tam mükellefiyet esasında, Türkiye içinde ve dışında elde ettiği kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirileceği belirtilmiştir.

Tam mükellefiyete tabi kurumlar, Türkiye dışında gerçekleştirdikleri faaliyetleri üzerinden faaliyette bulunulan ülke vergi kanunları uyarınca vergi ödemektedirler. Ancak kazancı elde eden mükellefler, ülkemiz açısından tam mükellef statüsünde olduğundan söz konusu kazançlar Kurumlar Vergisi Kanunu'nda belirlenen esaslar dahilinde yıllık beyannameye dahil edilerek beyan edilmekte ve beyan edilen bu kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Bu durumda aynı kazanç üzerinden hem yurt dışında hem de yurt içinde vergi ödenmesi durumuna sebebiyet verecektir. İşte aynı kazanç üzerinden hem ülke içinde hem de ülke dışında vergi alınmasını engellemek amacıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33'üncü maddesinde yapılan düzenlemeler ile yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna imkân sağlanmıştır.

Mezkûr maddede yer alan düzenlemeler ile yurt dışında elde edilip de Türkiye'de vergilendirilecek kazançlar için daha önce mahallinde ödenen vergilerin, Türkiye'de bu kazançlar nedeniyle hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi olanağı verilmekte ve bu mahsubun yöntem ve sınırları belirlenmektedir.

## 2- YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBUNA İLİŞKİN GENEL DÜZENLEMELER

### 2.1- Mahsup İmkânı

Yurt dışında elde edilip de Türkiye'de vergilendirilecek kazançlar için daha önce mahallinde ödenen vergiler, Türkiye'de bu kazançlar nedeniyle hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

Yurt dışında yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazançların genel sonuç hesaplarına intikali esnasındaki kur uygulanacaktır.

### 2.2- Mahsup Süresi

Zarar mahsubu veya istisnalar sonucu ilgili yılda Türkiye'de vergiye tabi kurum kazancının oluşmaması nedeniyle, Türkiye'deki beyannamelere dahil edilen yurt dışı kazançlar üzerinden mahallinde ödenen vergilerin kısmen veya tamamen mahsubuna imkân bulunmazsa, bu mahsup hakkı izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabilir.

### 2.3- Mahsup Edilebilecek Yurt Dışı Vergilerin Sınırı

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.

#### **2.4- Kontrol Edilen Yabancı Kurumun Ödediği Vergiler**

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 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.

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

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 payı, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler dahil edilmek suretiyle dikkate alınacaktır.

#### **2.6- Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Tevsiki**

Yabancı ülkelerde vergi ödendiği, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik olunmadıkça, yabancı ülkede ödenen vergiler Türkiye’de tarh olunan vergiden indirilemeyecektir.

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, %20 kurumlar vergisi oranını aşmamak şartıyla o memlekette cârî olduğu bilinen oran üzerinden hesaplanacaktır. Tarhiyatın bu suretle hesaplanan miktara isabet eden kısmının ertelenmesi, ibraz edilmesi gereken belgelerin, tarh tarihinden itibaren en geç 1 yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi halinde, bu belgelerde yazılı kesin tutara göre tarhiyatın 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 hesaplanacaktır.

### **3- ÖZELLİKLİ DURUMLAR**

#### **3.1- Sınır Dahilinde Mahsup Edilemeyen Vergilerin Gider/Maliyet Olarak Dikkate Alınması Mümkün Müdür?**

Çalışmamızın 2.3’üncü bölümünde açıklandığı üzere; 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.

Ancak bazı kaynaklarda yurt dışında ödenen vergilerden Türkiye’deki kurumlar vergisi oranını aşan kısma isabet eden tutarların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği yönünde yorumlar bulunmaktadır.

*“KVK’nın 11’inci maddesinin (1-d) bendinde; bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisinin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı belirtilmektedir. Yurt dışında elde edilen kazançlar üzerinden ödenen gelir veya kurumlar vergisi benzeri vergiler ise KVK hükmüne göre değil ilgili ülkedeki mevzuat hükümlerine göre ödenmektedir. Bu nedenle yurt dışında ödenen vergiler KVK’nın 11’inci maddesinde düzenlenen indirilemeyecek giderler kapsamına girmemektedir. Bu nedenle, yurt dışında ödenip KVK’nın 33’üncü maddesinin (4) numaralı fıkrasında belirtilen sınırı aşması nedeniyle mahsup hakkı olmayan vergilerin, genel giderler kapsamında, ödendikleri döneme ait kurum kazancından gider olarak düşülebileceği kanaatindeyiz.”<sup>1</sup>*

Çok açık ve net bir şekilde belirtmek isteriz ki; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile kabul edilen yorum türlerine aykırılık teşkil edecek şekilde, Kanun’un ruhuna aykırı olarak yapılan bu yoruma katılmamaktayız. Öncelikle şunu ifade etmeliyiz ki; 213 sayılı Kanunun 3’üncü maddesinde açıkça belirtildiği gibi vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Bu çerçevede bir harcamanın gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde genel gider olarak dikkate alınabilmesi için yapılan bu harcamanın mutlaka gelirin harcanmasına değil elde edilmesine yönelik olması gerekmektedir. Gerek gelir vergisi gerekse kurumlar vergisi uygulamalarında elde edilen kazanç üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinin mali karın tespitinde gider olarak dikkate alınamamasının ve kanunen kabul edilmeyen gider mahiyetinde olmasının en temel gerekçesi; söz konusu vergilerin gelirin elde edilmesine değil harcanmasına yönelik olmasıdır. Kanunlar tarafından kazancın tespitinde indirim yasak edilmiş olan bu vergilerin, Türkiye içi ve dışında ödenmesine bağlı olarak farklılık arz edecek şekilde maddenin ruhuna, getiriliş amacına aykırı bir şekilde gider olarak dikkate alınabileceği yönündeki görüşe katılmak mümkün değildir.<sup>2</sup>

### **3.2- Türkiye’de Kurumlar Vergisinden İstisna Edilmiş Kazançlar Üzerinden Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu Mümkün müdür?**

Vergi uygulamalarında, istisna kazançlar üzerinden vergi alınmaması esastır. Ancak bazı durumlarda özel düzenlemeler ile vergiden istisna edilmiş kazançlar üzerinden de vergi alınması imkanı sağlanmaktadır.

Gerek gelir vergisi gerekse kurumlar vergisi uygulamalarında istisna kazançlar üzerinden dönem içerisinde ödenen vergilerin, özel bir düzenleme olmadığı sürece mahsup imkânı bulunmamaktadır.

Mükellefler tarafından bu kazançların yurt içinde veya yurt dışında elde edilmesi arasında bir fark bulunmayıp; tam mükellef kurumların yurt dışında elde edilen kazançlarının Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması halinde, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

### **3.3- Apostille Belgesi, Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubunda Geçerli Bir Belge midir?**

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 Konferansıyla (Konvansiyonu) kararlaştırılan “Ya-

<sup>1</sup> Gelirler Kontrolörleri Derneği Vergi Rehberi, Ağustos 2014, s:953

<sup>2</sup> Coşkun Çekiciler, Onur GÖK, Kurumlar Vergisi Revizyonu:Açıklama ve Örneklerle, 2. Baskı

bancı 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 Sözleşme’de 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, yabancı ülkelerde ödenen vergilerin “Yabancı Resmi Belgelerin Tasdiki Mecburiyetinin Kaldırılması Sözleşmesi (APOSTILLE)” hükümlerine göre şerh tatbik edilmiş belge ile tevsiki halinde, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından söz konusu belgelere tasdik şartı aranmadan 5520 Kurumlar Vergisi Kanununun 33’üncü maddesine göre Türkiye’de mahsuba konu edilmesi mümkün bulunmaktadır.<sup>3</sup>

### **3.4- Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Geçici Vergiden Mahsubu**

Yurt dışında ödenen vergilerin geçici vergiden mahsubu mümkündür. Geçici vergilendirme dönemi içinde yurt dışından elde edilen gelir bulunması halinde, bu gelirler üzerinden elde edildiği ülkelerde kesinti veya diğer şekillerde ödenen vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilecektir. Ancak, indirilecek tutar, yurt dışında elde edilen kazançlara %20 geçici vergi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

## **4- SONUÇ**

Sonuç olarak; yurt dışında elde edilip de Türkiye’de vergilendirilecek kazanç ve iratlar için daha önce yabancı memleketlerde ödenen vergiler, Türkiye’de bu kazançlar nedeniyle hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

Zarar mahsubu veya istisnalar sonucu ilgili yılda Türkiye’de vergiye tabi kurum kazancının oluşmaması nedeniyle, Türkiye’deki beyannamelere dahil edilen yurt dışı kazançlar üzerinden mahallinde ödenen vergilerin kısmen veya tamamen mahsubuna imkan bulunmazsa, bu mahsup hakkı izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabilir.

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.

## **KAYNAKÇA**

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- ÇEKİCİLER, C., GÖK, O. “Kurumlar Vergisi Revizyonu” Ocak 2017
- Gelirler Kontrolörleri Derneği Vergi Rehberi, Ağustos 2014

<sup>3</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 27.10.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 33-1937 sayılı özelgesi