



Necip Fazıl YALÇIN(\*)

## KURUMLAR VERGİSİNDE YURT İÇİ ve YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU



Nevzat BAYAN(\*\*)

### 1 - GİRİŞ

Devletler vergi toplarken çeşitli düzenlemeler ile vatandaşlarına eşit mesafede ve adalet anlayışına uygun bir vergi sistemi sağlamayı amaçlamışlardır. Bu minvalde ülkemizde de vergi adaletini sağlamak amacıyla Anayasanın 73 üncü maddesinde “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.” hükmüne yer verilmiştir.

Bilindiği üzere, gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefleri dönem içinde elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergi kesintisine tabi tutulabilmektedirler. Aynı şekilde mükellefler yurt dışında elde ettikleri kazançlarından dolayı faaliyette bulundukları ülkelerde çeşitli şekillerde vergi ödemekte ve bu kazanç üzerinden ayrıca Türkiye’de vergiye tabi tutulmaktadır. Her iki durumda da aynı matrah üzerinden aynı dönem içinde vergi alınması sonucu çifte vergilendirmeye neden olunmaktadır. Ülkemiz de vergi adaletini sağlamak amacıyla mükelleflerden aynı kazanç üzerinden mükerrer vergi alımını önlemek amacıyla hem yurt içinde hem de yurt dışında ödedikleri vergilerin indirimini mümkün kılacak bir mahsup sistemini geliştirmiştir.

Bu çalışmamızda Kurumlar Vergisi mükellefleri açısından yurt içinde ve yurt dışında ödenen vergilerin mahsup durumu vergi mevzuatı açısından ele alınmıştır.

### 2- YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU

Makalemizin giriş kısmında bahsedildiği üzere; mükellefler yurt dışında elde ettikleri kazançların-

(\*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

(\*\*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

dan dolayı faaliyette bulundukları ülkelerde çeşitli şekillerde vergi ödemekte ve bu kazanç üzerinden ayrıca Türkiye’de vergiye tabi tutulmaktadır.

Devletler bu şekilde oluşan çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla yurt dışında elde edilen kazançlara istisna uygulanması, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları veya dış ülkelerde ödenen vergilerin ülke içinde hesaplanacak vergiden mahsubu gibi yöntemler geliştirmiştir.

Makalemizin bu bölümünde ülkemizde tam mükellef kurumların yurt dışında ödedikleri vergilerin mahsup durumu açıklanacaktır.

## 2.1- Genel Olarak Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsup Koşulları

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 33 üncü maddesinde ve kanun hükümlerinin açıklandığı 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde anlatılan açıklamalar çerçevesinde yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu için şu koşulların sağlanması gerekir:

### 2.1.1- Mahsup Süresi ve Zamanı

Tam mükellef kurumların yurt dışında elde ettikleri kazançların, ait oldukları yıla (hesap dönemlerinin kapandığı tarihe) ilişkin genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi gerekir. Örneğin, 2012 yılında yurt dışında elde edilen kazancın, kurumun Türkiye’de 2012 yılına ilişkin genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi gerekir. Bunun için söz konusu kazançların Türkiye’ye getirilip getirilmemesinin bir önemi bulunmamaktadır.

Zarar mahsubu veya istisnalar sonucu ilgili yılda Türkiye’de vergiye tabi kurum kazancının oluşmaması nedeniyle, Türkiye’deki beyannamelere dâhil edilen yurt dışı kazançlar üzerinden mahallinde ödenen vergilerin kısmen veya tamamen mahsubuna imkân bulunmazsa, bu mahsup hakkı izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabilecektir. Üç hesap dönemi boyunca mahsubu mümkün olmayan bu tutar sonraki dönemlerde gider veya maliyet olarak kabul edilmeyecek ve iadesi mümkün olmayacaktır.

### 2.1.2- Mahsup Edilebilecek Vergilerin Hesaplanması ve Sınırı

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 33 üncü maddesinin 4 üncü bendi gereğince; yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye’de tarh olunacak vergilere mahsup edilebilecek tutar, hiç bir surette yurt dışında elde edilen kazançlara Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 32’nci maddesinde belirtilen kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamaz. Bilindiği üzere, kurumlar vergisi oranı 2006 yılından itibaren %20 olarak belirlenmiştir. Bu nedenle yurt dışında elde edilen kazançlara ilişkin mahsup edilebilecek azami tutar, kazanca %20 kurumlar vergisinin uygulanması suretiyle bulunacak tutar olacaktır.

Ayrıca mahsup edilecek yurt dışı vergilerin hesabında, Türkiye’deki vergi matrahına dâhil edilen yurt dışı kazanç tutarının bu vergileri de içerecek şekilde brütleştirilmesi gerekmektedir.

**Örneğin;** (A) Kurumu, (B) Ülkesindeki işyerinde 100.000 TL karşılığı kurum kazancı elde etmiştir. Bu kazanç üzerinden yabancı ülkedeki vergi mevzuatı uyarınca %25 oranında kurumlar vergisi ve benzeri vergi ödenmiştir. Ancak (A) Kurumu Türkiye’de bu kazanca ilişkin olarak 20.000 TL (100.000 x %20) vergi kısmını mahsup edebilecektir. Bu durumda, (A) Kurumu, Türkiye’de bu kazanca ilişkin

olarak hesaplanan vergiyi aşan kısmını yani 5.000 TL tutarındaki kısmı  $[25.000 - (100.000 \times \%20)]$  Türkiye’de hesaplanan vergiden mahsup edemeyecektir. Bu verginin, câri yılda olduğu gibi sonraki yıllarda da mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

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. Bununla birlikte yurt dışı faaliyetten zarar elde edilmesi halinde bu zarar (Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere) Türkiye’de elde edilen kazançlardan indirilebilecek, ilgili yılda indirilmesinin mümkün olamaması halinde ise izleyen 5 yılda indirim konusu yapılabilecektir. Bu takdirde, Türkiye’de anılan faaliyete ilişkin olarak herhangi bir kazanç beyan edilmediği için, söz konusu kazançlarla ilgili olarak stopaj yolu veya başka bir suretle yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye’de ödenecek vergilerden mahsup edilmesi mümkün değildir. Mahsup edilemeyecek vergilerin, sonraki yıllarda mahsup edilmesi veya gider yazılması da söz konusu değildir.

### 2.1.3- 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 dâhil edilmek suretiyle dikkate alınacaktır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus kanun koyucunun iştirak payını asgari olarak %25 ile sınırlandırmış olmasıdır. İştirak payının %25’den az olması halinde yurt dışı iştirak sahipleri kâr payı tutarına isabet eden gelir ve kurumlar benzeri vergileri mahsup edemeyecek sadece tevkifat suretiyle ödenen vergileri mahsup edebilecektir.

**Örneğin,** X A.Ş. sermayesine %30 oranında iştirak ettiği yurt dışındaki Y Co. Şirketinden, 2011 yılında sermaye payı oranında kar payı elde etmiştir.

|                                                                                                                                  |              |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|
| Yabancı ülkedeki kurumlar vergisi oranı                                                                                          | %10          |
| Yabancı ülkede dağıtılan kâr paylarına uygulanan vergi kesintisi oranı                                                           | %20          |
| (Y) Kurumunun toplam kurum kazancı                                                                                               | 1.000.000-TL |
| (Y) Kurumunun yabancı ülkede ödediği kurumlar vergisi (%10)                                                                      | 100.000-TL   |
| (X) Kurumunun elde ettiği iştirak kazancı (brüt)                                                                                 | 300.000-TL   |
| Yabancı ülkede ödenen kurumlar vergisinden (A) Kurumunun elde ettiği iştirak kazancına isabet eden tutar $(300.000 \times \%10)$ | 30.000-TL    |
| (Y) Kurumunun dağıtılabilir kazancı                                                                                              | 900.000-TL   |
| (X) Kurumunun elde ettiği vergi sonrası kâr payı                                                                                 | 270.000-TL   |
| (X) Kurumunun elde ettiği kâr payından dağıtım aşamasında yurt dışında kesilen vergi $(270.000 \times \%20)$                     | 54.000-TL    |
| (X) Kurumunun elde ettiği net kâr payı tutarı                                                                                    | 216.000-TL   |

Bu durumda, (X) Kurumu, Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilmemiş (Y) Kurumundan elde ettiği net 216.000.-TL ’yi, brüt tutarıyla (300.000.-TL ) kurum kazancına ekleyecek, bu kazanç üzerinden yurt dışında ödenen 84.000.-TL’nin  $[(100.000 \times \%30) + 54.000]$  60.000.-TL’ye  $(300.000 \times \%20)$  kadar olan kısmını, bu kazanç üzerinden Türkiye’de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edebilecektir. 60.000.-TL’nin üzerinde kalan 24.000.-TL ’lik yurt dışında ödenen vergi tutarının mahsup imkânı bulunmamaktadır.

#### 2.1.4- Kontrol Edilen Yabancı Kurumun Ödediği Vergiler

Kurumlar Vergisi Kanununun 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 bulunmamaktadır.

Örneğin; (A) ülkesinde kurulu (X) Şirketinin kazancı Türkiye’de kontrol edilen yabancı kurum kazancı olarak vergilendirilmekte ve anılan şirketin kâr payı gelirleri dışında herhangi bir geliri bulunmamaktadır. Söz konusu (X) Şirketinin 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) Şirketine aktarılmıştır. (X) Şirketi bu kazanç üzerinden (A) ülkesinde %5 oranında kurumlar vergisi ödemiş bulunmaktadır.

Buna göre, (X) Şirketinin Türkiye’de kurum kazancına dâhil edilerek vergilendirilecek kazancının 90.000 ABD Doları; bu kazanç üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecek yurt dışında ödenen verginin ise  $(90.000 \times \%5 =)$  4.500 ABD Doları olarak dikkate alınması gerekmektedir. (Y) Şirketinin Malta’da ödemiş olduğu 10.000 ABD Doları tutarındaki vergi, Türkiye’de ödenecek vergiden mahsup edilemeyecektir.

#### 2.1.5- 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 câri 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- YURT İÇİNDE KESİLEN VERGİLERİN MAHSUBU

Kurumlar vergisi mükelleflerine yurt içinde, genellikle tevkif suretiyle ve çeşitli şekillerde, ödedikleri vergileri kanunlarda belirtilen esaslar çerçevesinde yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde mahsup edilmesine olanak sağlanmıştır. Bu konuya ilişkin düzenlemeler kurumlar vergisi kanunun 32'nci ve 34'üncü maddesinde yer verilmiş olup konuya ilişkin açıklamalar 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır. Bu düzenlemeler doğrultusunda yurt içinde kesilen vergilerin mahsubu; tevkif suretiyle ödenen vergiler mahsubu ve yıl içinde ödenen geçici vergilerin mahsubu olmak üzere iki alt başlık altında toplanmıştır.

#### 3.1- Tevkif Suretiyle Ödenen Vergilerin Yıllık Beyanname Üzerinden Hesaplanan Kurumlar Vergisinden Mahsubu

Türk vergi sistemimizde, vergilerin toplanması sürecinin güvenilirliğini sağlayabilmek amacıyla, bazı kazanç ve iratlar üzerinden, daha sonra ödenecek asıl vergiden mahsup edilmek üzere, tevkifat veya stopaj gibi adlarla vergi kesintisi yapılması benimsenmiş bu amaçla Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 94-100 üncü maddelerine ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) da 15 ve 30 uncu maddelerine hükümler konulmuştur. Bu maddelerdeki hükümler uyarınca; tevkifata tabi olduğu belirtilen kazanç ve iratların ilgililerine ödenmesi sırasında, anılan ödemeleri gerçekleştiren taraflarca, yine mezkur maddelerde belirtilen oranlarda vergi kesintisi yapılmakta, bu şekilde kesilen vergiler de, kesintinin yapıldığı ayı izleyen ayda, vergi idaresine muhtasar beyanname ile beyan edilip ödenmektedir. <sup>1</sup>

Kurumlar Vergisi Kanunun 34'üncü maddesinin binci fıkrası uyarınca, beyannamede gösterilen kazançlardan, Kurumlar Vergisi Kanunun 15'inci maddesinin birinci fıkrası ile 30 uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre, kaynağında kesilmiş olan vergiler (hayat sigorta şirketlerinde matematik karşılıkların yatırıma yönlendirilmesinde elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden yapılan kesintiler dahil) beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

Kendilerine ödeme yapılanlar adına ödeme yapanlarca kesilen vergiler, bu gelirlerin beyana tabi olması durumunda, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilebilmekte; gelirin beyan edilmediği durumlarda ise tevkif suretiyle ödenmiş olan vergi, nihai vergi olma özelliğini taşımaktadır.<sup>2</sup>

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. Ayrıca, dar mükellefiyete tabi kurumların vergi kesintisi yoluyla alınan ve kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi ihtiyari kılınan kazançları için beyanname verilmesi halinde, bu kazançlar üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden, evvelce kesinti yoluyla alınan vergiler genel hükümler çerçevesinde mahsup edilebilecektir.

<sup>1</sup> Yılmaz ÖZTÜRK, Yurt içinde kesinti suretiyle ödenen vergilerin ve geçici verginin kurumlar vergisine mahsubu ve mahsup edilemeyen tutarların mükelleflere iadesi, [www.vergidegundem.com/files/Makale2\\_May.doc](http://www.vergidegundem.com/files/Makale2_May.doc)

<sup>2</sup> Erhan SARISU, Dönem içinde Tevkif Suretiyle Ödenen Vergilerin Yıllık Beyanname Üzerinden Hesaplanan Gelir veya Kurumlar Vergisinden Mahsubu ve Mahsup Edilemeyen Tutarların İadesi, [www.vergidegundem.com/files/makale3\\_may05.doc](http://www.vergidegundem.com/files/makale3_may05.doc)

**3.1.1- Fonların Ve Yatırım Ortaklıklarının Gelirleri Üzerinden Ödenen Vergilerin Mahsubu**

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde sayılan fonların ve yatırım ortaklıklarının kazançları, kurumlar vergisinden istisna edilmiş bulunmaktadır. Söz konusu fon ve yatırım ortaklıkları, aynı bentte yer alan kazançların elde edilmesi sırasında, Kurumlar Vergisi Kanununun 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 edeceklerdir. Fon ve ortaklıklar, bu mahsup işleminden sonra (kurumlar vergisi beyannamesinde matrah oluşmaması nedeniyle) mahsup edilemeyen kesinti tutarlarını, Kanunun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre kurum bünyesinde yapacakları vergi kesintisinin beyan edildiği muhtasar beyanname üzerinden mahsup edebileceklerdir. 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.

**3.1.2- Fonlar ve Yatırım Ortaklıkları Bünyesinde Kesilen Verginin, Söz Konusu Kurumlardan Kâr Payı Alanlarca Mahsubu**

Madde de yer alan diğer bir düzenleme de, yurt içinde kesilen vergilerin, fon ve ortaklık bünyesinde yapılan vergi kesintisine mahsup imkânı getirilmesine dair hükümdür. Dar mükellefiyete tabi kurumların vergi kesinti yoluyla alınan ve kurumlar vergisi beyannamesine dâhil edilmesi ihtiyarı kılınan kazançlar için beyanname verilmesi halinde, bu kazançlar üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden, evvelce kesinti yoluyla alınan vergilerin genel hükümler çerçevesinde mahsup edilebileceği de açıktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre, fonların ve yatırım ortaklıklarının Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı istisna kazançları üzerinden fon bünyesinde 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.

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.

Kesilen vergilerin, yıllık kurumlar vergisinden mahsubunda mükelleflerin kendilerinden yapılan vergi tevkifatı ile ilgili olarak kesintiyi yapan vergi sorumlularının adı-soyadı veya unvanını, bağlı olduğu vergi dairesini ve vergi kimlik numaralarını, kesintiye esas alınan brüt tutarları, kesilen vergileri ve kesinti yapılan dönemleri gösteren bir tabloyu yıllık beyannamelerine eklemeler gerekli ve yeterlidir. Burada dikkat edilecek husus mahsup işleminin yapılabilmesi için, tevkif yoluyla kesilen verginin beyannameye dahil edilen gelir ve kazançla ilişkin olmasıdır.

**3.2- Yıl İçinde Ödenen Geçici Verginin Mahsubu**

Geçici vergi, "gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin cari vergilendirme dönemlerinin gelir ve ku-

rumlar vergisine mahsup edilmek üzere üçer aylık kazançları üzerinden hesaplanıp ödenen bir peşin vergi uygulaması.” olarak tanımlanmaktadır.

Kurumlar vergisi kanunu 32’nci Maddesinde geçici vergi ile ilgili olan bölümünde “Kurumlar vergisi mükelleflerince, cârî vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve cârî dönemin kurumlar vergisi oranında (%20) geçici vergi ödenecektir. 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.” denilmektedir.

Kurum vergisi Kanunun 32’nci Maddesinde atıf yapılan geçici vergi müessesesi gelir vergisi kanunu mükerrer 120’nci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde hükmüne göre; “üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici verginin, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği, mahsup edilemeyen tutarın mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edileceği, bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarının da o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edileceği belirtilmiştir.” Bu esaslar kurumlar vergisi mükellefleri açısından da geçerli bulunmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 34 üncü maddesinin 4 üncü bendinde “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 edilebilir. İlgili hesap dönemine ilişkin tahakkuk ettirilen geçici verginin sadece ödenen kısmı yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir.”denilmektedir.

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden ilgili hesap dönemine ilişkin geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi mahsup edilir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması gerekmektedir. Geçici vergi dönemleri itibarıyla tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş bulunan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş olması dolayısıyla yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup imkânı 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 uygulanmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunun 34 üncü maddesinin 5 inci bendinde mahsup edilecek vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olduğu takdirde, bu durum vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilir. Aradaki fark, mükellefin söz konusu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurusu halinde kendisine iade olunur. Bir yıl içinde başvurmayan mükelleflerin bu farktan doğan alacakları düşer.

#### 4- ORTAK HÜKÜMLER VE MAHSUP SIRASI

##### 4.1- Yurt İçinde Kesilen ve Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Geçici Vergiden Mahsubu

Geçici vergilendirme dönemi içinde yurt içi ve yurt dışında elde edilen gelirler üzerinden kesinti yoluyla veya diğer şekillerde ödenen vergiler varsa bu vergilerin, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından mahsubu mümkün bulunmaktadır.

Ancak yurt dışında ödenen vergilerin geçici vergiden mahsup edilirken indirilecek tutar, yurt dışında elde edilen kazançlara %20 geçici vergi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

#### 4.2- Yurt İçinde Ve Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Geçici Verginin Mahsup Sırası

Yurt dışında ödenen vergiler, Kurumlar Vergisi Kanununa göre hesaplanan kurumlar vergisinden öncelikle mahsup edilecek, artan tutarın bulunması halinde yurt içinde kesinti suretiyle ödenen vergiler ve geçici vergi mahsup edilecektir. Ayrıca, Kanunun 33'üncü maddesinde yer alan sınırlamalar asıl olmak kaydıyla zarar mahsubu veya istisnalar sonucu ilgili yılda Türkiye'de vergiye tabi kurum kazancının oluşmaması nedeniyle Türkiye'deki beyannamelere dâhil edilen yurt dışı kazançlar üzerinden mahallinde ödenen vergilerin kısmen veya tamamen mahsubuna imkân bulunmazsa, bu mahsup hakkı izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabilecektir.

**Örneğin** Tam mükellef (Z) A.Ş. 2006 yılında (D) ülkesinde bulunan şubesinden Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında istisna olarak değerlendirilmeyen 150.000.-TL karşılığı kurum kazancı elde etmiş ve bu kazanç üzerinden %30 oranında 45.000.-TL kurumlar vergisi ödemiştir. Kurumun yurt içindeki faaliyetlerinden elde ettiği kazanç ise 750.000.-TL olup 60.000.-TL kesinti suretiyle ödenen vergi, 110.000.-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-TL |
| Hesaplanan kurumlar vergisi                                                          | 180.000-TL |
| Mahsuplar (–)                                                                        | 200.000-TL |
| - Yurt dışında ödenen verginin mahsup edilebilecek kısmı<br>(150.000 x %20 = 30.000) | 30.000-TL  |
| - Kesinti suretiyle yurt içinde ödenen vergi                                         | 60.000-TL  |
| - Geçici vergi                                                                       | 110.000-TL |
| Ödenecek kurumlar vergisi                                                            | 0,00-TL    |
| İadesi gereken geçici vergi                                                          | 20.000-TL  |

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 20.000-TL mükellefe iade edilebilecektir. Yurt dışında ödenen verginin 15.000-TL 'lik kısmının ise mahsup sınırını aştığı için câri yılda veya sonraki yıllarda mahsup edilebilmesi mümkün değildir.

#### 5- SONUÇ

Maliye Bakanlığı vergi tahsilâtındaki gelişmelere paralel olarak gerek vergi güvenliğini arttırmak gerekse tahsilâtını hızlandırmak amacıyla dönem içinde verginin çeşitli şekillerle tahsilâtının sağlanmasında bu yüzden vergi politikalarını geliştirirken mükellefin uhdesinde kalan vergilerin mükerrerliğini önlemek için çeşitli şartlarda mahsup imkânı sağlanmıştır.

Aynı şekilde dünyadaki gelişmelere paralel olarak mükelleflerin yurt dışındaki faaliyetleri dolayısıyla yüklenmiş oldukları vergileri, şartları sağlanması durumunda, mahsup imkânı mümkün kılınmıştır.

Bu çalışmamızda, yurt içinde ve yurt dışında çeşitli şekillerde kesilen veya ödenen vergilerin Türkiye’de ödenecek kurumlar vergisinden mahsup edilebilmesine ilişkin usul ve esaslar ilgili kanun ve tebliğ hükümlerinden yararlanılarak ele alınmış ve mükelleflerin dikkat edeceği hususlar değerlendirilmiştir.

**KAYNAKÇA**

- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- Burhan GÜNDOĞDU, Yurt İçinde Kesilen Vergilerin Mahsubu, [www.toprakdenetim.com](http://www.toprakdenetim.com)
- Doğa MİRZA, Yurt içinde kesinti suretiyle ödenen vergilerin kurumlar vergisine mahsubu ve mahsup edilemeyen tutarların iadesi, [www.vergidegundem.com/files/makale2\\_nisan06.doc](http://www.vergidegundem.com/files/makale2_nisan06.doc)
- Erhan SARISU, Dönem İçinde Tevkif Suretiyle Ödenen Vergilerin Yıllık Beyanname Üzerinden Hesaplanan Gelir veya Kurumlar Vergisinden Mahsubu ve Mahsup Edilemeyen Tutarların İadesi, [www.vergidegundem.com/files/makale3\\_may05.doc](http://www.vergidegundem.com/files/makale3_may05.doc)
- Şerafettin KALAYCIOĞLU, Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları Ve Türkiye Uygulaması
- Talha APAK, Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannamesi Üzerinde Mahsup Edilecek Vergiler ve Mahsup Sonrası Alacağın İadesi, [www.alomaliye.com](http://www.alomaliye.com)
- Yılmaz ÖZTÜRK, Yurt içinde kesinti suretiyle ödenen vergilerin ve geçici verginin kurumlar vergisine mahsubu ve mahsup edilemeyen tutarların mükelleflere iadesi, [www.vergidegundem.com/files/Makale2\\_May.doc](http://www.vergidegundem.com/files/Makale2_May.doc)
- Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu, [www.istanbulymmo.org.tr](http://www.istanbulymmo.org.tr)