

Yurtdışında Ödenen Vergiler Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Kısmen veya Tamamen Mahsup Edilememesi Durumunda Gider Yazılabilecek midir?

Güray ÖĞREDİK
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
MAZARS/DENGE
Vergi Departmanı Kıdemli Müdür

Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Nisan 2015 sayısında yayınlanmıştır.

ÖZET

Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmiş yurt dışı kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin tarh olacak kurumlar vergisinden kısmen ya da tamamen mahsup edilememesi halinde, mahsup edilemeyen tutar ilgili dönemi takip eden üçüncü hesap dönemi sonuna kadar indirim konusu yapılabilecektir. Bu süre içinde de mahsup yapılamaması halinde söz konusu hak kaybolacaktır. Bu noktada mahsup hakkı kaybolan bu verginin gider yazılıp yazılmayacağı mevzuatta açık bir şekilde düzenlenmediğinden farklı yorum ve yaklaşımlar bulunmaktadır. Makalemizde konu hakkındaki yasal mevzuatı inceledikten sonra görüşlerimizi paylaşacağız.

ANAHTAR KELİMELER

Yurt dışında ödenen vergi, yurt dışı kazanç, mahsup, gider.

1. GİRİŞ

Bilindiği gibi yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan yurtdışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye’de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 33. maddesi kapsamında indirilebilmektedir.

Makalemizde yurtdışında ödenen vergilerin Türkiye’de beyan edilen kurumlar vergisinden mahsubuna dair hususları değil, gerekli şartlara sahip olunduğu kabulü ile kısmen ya da tamamen mahsup edilemeyen yurtdışında ödenmiş vergi olması halinde yasal mevzuat kapsamında yapılabilecekler hakkında görüşlerimizi açıklayacağız.

2. YASAL MEVZUAT

KVK’nun 33. Maddesinin 4. Fıkrası aşağıdaki gibidir:

*“Yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye’de tarh olunacak vergilere mahsup edilebilecek tutar, hiç bir surette yurt dışında elde edilen kazançlara Kanunun 32 nci maddesinde belirtilen kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamaz. Bu sınır dahilinde, ilgili bulunduğu kazancın Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiği hesap döneminde **tamamen veya kısmen indirilemeyen vergiler, bu dönemi izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar indirim konusu yapılabilir.**”*

(1) Seri No.lu KVK Genel Tebliğinin “33.2-Mahsup Süresi” başlıklı kısmında da “*Aşağıda yer alan sınırlamalar asıl olmak kaydıyla, 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.” açıklaması mevcuttur.

(1) Seri No.lu KVK Genel Tebliğinin “33.3-Mahsup edilebilecek yurt dışı vergilerin sınırı” başlıklı kısmında ise aşağıdaki açıklamalar mevcuttur: ,

“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.

Örneğin; (A) Kurumu, (B) Ülkesindeki işyerinde 100.000.- YTL karşılığı kurum kazancı elde etmiştir. Bu kazanç üzerinden yabancı ülkedeki vergi mevzuatı uyarınca %25 oranında kurumlar vergisi ve benzeri vergi ödenmiştir. Bu durumda, (A) Kurumu, 100.000.- YTL’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 [25.000 - (100.000 x %20)=] 5.000.- YTL’yi 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.”

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.

(1) Seri No.lu KVK Genel Tebliğinin “34.7. Yurt dışında ödenen vergilerin, yurt içinde ödenen vergilerin ve geçici verginin mahsup sırası” başlıklı kısmında ise aşağıdaki açıklamalar mevcuttur:

“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 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.”

Bilindiği üzere tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsubu ve kalan kısmın iadesi, geçici verginin mahsup ve iadesi

ile bu vergilere ait vergi hatalarından kaynaklanan iade işlemlerine ilişkin düzenleme ve açıklamalar 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu (GVK) Genel Tebliğinde yapılmıştır. Ancak söz konusu tebliğ yurt içinde kesilen vergilerin nakden veya mahsuben iadesi konusunu düzenlemiştir. Dolayısıyla, yurt dışında ödenen vergilerin yurt içindeki diğer vergi borçlarına (muhtasar, KDV, damga vergisi..v.b.) mahsubuna ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Kaldı ki, yurt dışında ödenen vergi netice itibariyle yabancı ülke hazinesine intikal ettiği için, Türkiye Cumhuriyeti hazinesine intikal etmeyen bir vergi kesintisinin mükellefin kurumlar vergisi harici diğer vergi borçlarına mahsup ettirilmemesi mantıklı bir yaklaşımdır.

3. ÜÇ YILLIK HAK DÜŞÜRÜCÜ SÜRE

Yukarıda açıklandığı üzere, cari hesap döneminde yurt dışında ödenen verginin kısmen veya tamamen mahsubuna imkan bulunmazsa, bu mahsup hakkı izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabilir. Mevcut yasal mevzuata göre söz konusu süre hak düşürücü bir süredir.

Öncelikle mahsup hakkının süre açısından üç yıl ile sınırlanması bizce doğru değildir. Bu yöndeki kanuni düzenleme hatalıdır ve yanlıştır kanaatindeyiz. Çünkü mükellef yurt dışı kazancını Türkiye’deki vergiye tabi kazancına dahil etmiştir; ancak kazanç yetersizliği ya da geçmiş yıllar zararlarının mahsubu ya da istisna kazançlar nedeniyle vergisini mahsup edebileceği kadar bir kurumlar vergisi tarh etmemiştir. Devam eden üç yıl boyunca da bu şekilde beyanı oluşabilir.

Kaldı ki 252 Seri No.lu GVK Genel Tebliğin “1.3.1. Mahsup Yoluyla İade” başlıklı bölümünde “Mahsup taleplerinin yerine getirilmesinde, Vergi Usul Kanununun 114 ve 126 ncı maddelerinde yer alan zamanaşımı hükümleri göz önünde bulundurulur.” düzenlemesi mevcuttur.

Maliye Bakanlığı’nın konuyla ilgili olarak yayımladığı 252 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği’ne göre; mahsup yolu ile giderilmeyen tevkif yoluyla kesilen vergilerin;

i- Beyannamenin verilmesinden itibaren mükellefin başvurması halinde 5 yıl içinde nakden ve mahsuben iade edilmesi gerektiği,

ii- Beyannamenin verilmesinden itibaren mükellefin 5 yıl içinde başvurmaması halinde vergi alacağının zaman aşımına uğraması nedeniyle nakden ve mahsuben iadenin mümkün olmadığı,

iii- Beyannamenin verilmesinden sonra 5 yıl içinden vergi dairesinin vergi alacağının mükellefe tebliğ tarihinden itibaren 1 yıl içinde başvurması halinde nakden ve mahsuben iadenin vergi dairesi tarafından yapılması gerektiği,

iv- Beyannamenin verilmesinden sonra 5 yıl içinden vergi dairesinin vergi alacağının mükellefe tebliğ tarihinden itibaren 1 yıl içinde başvurmaması halinde nakden ve mahsuben iadenin yapılmaması gerektiği

belirtilmektedir.¹

¹ Yılmaz ÖZTÜRK, “Yurt İçinde Kesinti Suretiyle Ödenen Vergilerin Ve Geçici Verginin Kurumlar Vergisine Mahsubu Ve Mahsup Edilemeyen Tutarların Mükellefe İadesi”, http://www.vergidegundem.com/files/Makale2_May.doc Erişim: 12.02.2015

Öte yandan, bazı durumlarda vergi inceleme elemanlarınca, ilgili yıl kurumlar vergisi beyannamesinin tahakkuk ettirilmesi zamanına konu sürenin başlangıcı için yeterli sayıldığı şeklinde yorumlanabilmektedir. Mezkur durumda, beyannamenin verilmesinden sonra 5 yıl içinde vergi dairesinin vergi alacağını mükellefe tebliğ etmemekte, bu vesileyle tebligat gerçekleşmediği için vergi alacağının mükellefin 5 yıl içinde İdareye başvurmamasıyla zamanına uğrayacağı düşünülmektedir. Ancak vergi inceleme elemanları ise kimi durumlarda, her ne kadar İdare mükellefe vergi iade alacağına ilişkin olarak tebligatta bulunmasa da, söz konusu iade alacağı gelir ya da kurumlar vergisi beyannamesinin beyanıyla geçerlilik kazanacağı ve beyannamenin tahakkuk fişinin alınmasından itibaren 1 yıl içinde mükellefçe iadesi ya da mahsubu istenmeyen vergilerin zamanına uğradığı şeklinde yorumlanabileceği de unutulmamalıdır.²

Görüldüğü üzere, yurt içinde kesinti suretiyle ödenen vergilerden beyanname üzerinde mahsup edilemeyen kısımların mahsuben iadesinde beş yıllık bir süre söz konusuysen, yurt dışında ödenen ancak kurumlar vergisi beyannamesinde kısmen veya tamamen mahsup edilmeyen bir verginin beş yıl yerine üç yıl süre ile kısıtlanması haksızlıktır düşüncesindeyiz.

Bizce, KVK'nun 33. Maddesinin 4 fıkrasında yer alan "...bu dönemi izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar..." ibaresi "...bu dönemi izleyen beşinci hesap dönemi sonuna kadar..." şeklinde değiştirilmesi uygun olacaktır.

4. YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİNİN KAYITLARA ALINMASI VE SINIRIN ÜZERİNDE KALAN (MAHSUBU MÜMKÜN OLMAYAN) VERGİNİN AKİBETİ

(1) Seri No.lu KVK Genel Tebliğinin 33.3 maddesine göre;

- Beynamede mahsup edilecek yurt dışında ödenen vergi yurt dışı kazancının %20'sinden fazla olmayacaktır,
- Türkiye'deki vergi matrahına dahil edilen yurt dışı kazanç tutarının bu vergileri de içerecek şekilde brütleştirilmiş olması gerekmektedir.

Bu düzenlemelere göre, yurt dışı kazancının %20'sinden fazla bir vergi ödenmiş olsa dahi, beyannameye dahil edilecek kazanç yurt dışında ödenen toplam vergi dahil brüt tutar olacaktır. Bu durumda, beyannameye dahil edilen kazancın %20'sinden fazlasına tekabül eden tutar kayıtlarda nasıl gösterilecek ve asıl önemlisi bu bakiyeyi nasıl bir akıbet beklemektedir? Kanunda ve genel tebliğlerde buna ilişkin bir düzenleme ya da açıklama bulunmamaktadır.

Tebliğde üst sınır hesaplamasına dair verilen örnek aşağıdaki şekildedir:

*“Örneğin; (A) Kurumu, (B) Ülkesindeki işyerinde 100.000.- YTL karşılığı kurum kazancı elde etmiştir. Bu kazanç üzerinden yabancı ülkedeki vergi mevzuatı uyarınca %25 oranında kurumlar vergisi ve benzeri vergi ödenmiştir. Bu durumda, (A) Kurumu, 100.000.- YTL'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 [25.000 - (100.000 x %20)=] **5.000.- YTL'yi Türkiye'de hesaplanan vergiden mahsup edemeyecektir.***

² Yılmaz ÖTÜRK, a.g.m.

Bu verginin, câri yılda olduğu gibi sonraki yıllarda da mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.”

Söz konusu 5.000 TL, 193-Peşin denen Vergiler Hesabında bakiye olarak kalacak mıdır, gider yazılarak kapatılabilecek midir; söz konusu gider kanunen kabul edilmeyen gider mahiyetinde mi olacaktır?

Bize göre söz konusu 5.000 TL'nin, GVK Madde 40/1 kapsamında **“Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel gider”** olarak kabul mümkündür. Yurt dışına satıő yapılmıştır ve söz konusu satıő kapsamında ilgili ülkenin mevzuatına göre müőteri bu yasal kesintiyi yapmıőtır ve taraflar ticari iliőkileri kapsamında bu yasal kesintiyi dikkate alarak anlaőmıőlardır, fiyatlarını, kr marjlarını belirlemiőlerdir. Türkiye'deki Şirket yurt dışına satıő yapabilmek için bu vergi yüküne katlanmak zorundadır. Bu gayet tabii ki ticari kazancı elde etmek ve idame etmek için katlanılan bir finansal yüktür kanaatindeyiz.

Bu konuda farklı görüőlere sahip yazarlar bulunmaktadır. **Mahsup imkânı olmayan verginin gider yazılabileceğini savunan bir görüş Şu Şekildedir.** Türkiye'de zarar nedeniyle matrah oluőmuyor ise vergi hesaplanmadığından yurt dışında ödenen vergileri mahsup imkânı da olmaz. Mülga 5422 sayılı yasada bu durumda yurt dışında denmiő olan vergilerin akıbeti belli değildi. Bu vergilerin mahsubu mümkün olmadığından gider kaydedilmeleri ile bunlar sonuç hesaplarına aktarılıyordu. Bu giderin matrahtan indirilip indirilemeyeceği ise belirsiz idi. Bu belirsizlik ile ilgili olarak belki Şu söylenebilir; Kurumlar Vergisi yasasında, gerek öncekinde ve gerekse yeni yasada, sadece "bu kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi"nin indirilemeyeceği yer almakta idi. Bu hüküm mahsup edilemeyen yurt dışı verginin gider kaydedilmesine bir engel teşkil etmez. Gelir Vergisi Yasasında da her ne kadar 90. maddede "Gelir Vergisi ile diğer Őahsi vergiler"ın matrahtan indirilemeyeceği ifade edilmekte ise de, bu sadece ticari kazancın tespitine ilişkin bir hüküm olmadığından kurumlar vergisine Őamil olmamalıdır. Öte yandan yurt dışında ödenen vergilerin ticari kazancın elde edilmesi çerçevesinde yapılan bir harcama olması da göz önünde tutulduğunda mahsup imkanı olmayan vergiler duruma göre gider kaydedilmekte veya maliyete dahil edilmekte idi. Bu noktada yeni düzenleme, mahsup imkanı yoksa 3 yıl ileri taőıma hakkı getirmektedir. Kuőkusuz, mahsup edilemeyen ve ileri taőınacak olan vergi brüt kazancın kurumlar vergisi oranı kadarki kısmı olan % 20'sini geçemeyecektir. Geçen kısım var ise bunun için de yukarıda açıkladığımız gibi gider ya da maliyet unsuru olmalı düşüncesindeyiz.³

Mahsup imkânı olmayan verginin gider yazılamayacağını savunan bir görüş ise Şu Şekildedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda söz konusu mahsup edilemeyen vergilerin, Türkiye'de gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı konusunda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu konuda mahsup edilemeyen kısmın ilgili dönem kurum kazancından, gider olarak düşülebileceği Şeklinde görüş bildiren kiőiler bulunmaktadır. Söz konusu grőő savunanlar özellikle; *“Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/1-d maddesinde yer alan, “bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisinin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı” belirtildiği, dolayısıyla söz konusu vergilerin 5520 sayılı kurumlar vergisi kanununun hükümleri ile değil ilgili ülke mevzuatları hükümleri doğrultusunda ödenen bir vergi olduğunu dolayısıyla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa göre ödenen vergi olmadığından Türkiye'de gider olarak dikkate alınabileceğini”* söylemektedirler. Kurumlar Vergisi Kanunu 33'üncü maddesi ile mükelleflerin, aynı kazanç üzerinden mükerrer vergilendirilmesini önlemek amacıyla, yurtiçinde ödenecek olan vergilerden, yurt dışında elde

³ Murat ERİŞTİ, “Yurtdışında denen Vergilerin Mahsubunda Sessiz Devrim”, Vergi Dünyası, Eylül 2006, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4426> Erişim: 13.02.2015

edilen kazançlar için daha önce yurtdışında ödenen vergilerin mahsup imkanı getirilmiştir. Söz konusu madde getiriliş amacı, mükelleflerin aynı kazanç üzerinden mükerrer vergilendirilmesinin önlenmesidir. Bu husus tam mükellefiyet vergilendirme esasının istisnasını teşkil etmektedir. Zira kanun koyucu, mükelleflerin mağduriyetlerinin giderilmesini amaçlamaktadır. Ancak diğer taraftan da, kanun koyucu mükelleflerden olan alacağını eksiksiz olarak almak için yada vergi transferini önlemek için, Mezkur maddenin 7'nci fıkrasında, mahsup edilecek olan vergi tutarını Türkiye'de uygulanan Kurumlar Vergisi Kanuni oranıyla sınırlamıştır. Yani kanun koyucu diğer bir ülkede fazladan ödenen verginin, Türkiye'deki kazançlardan mahsubunu engellemek suretiyle Türkiye'de ödenmesi gereken verginin, diğer ülkelere transferini engellemiştir. Aksi takdirde bu durum ülkelerin temel gelir kaynağı olan vergi tutarının aşınmasına yol açacaktır. Özetle, mükelleflerin yurtdışında ödemiş oldukları vergilerden, Türkiye'de mahsup edilmeyen kısmının gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Zira vergiler, ülkelerin hükümlerinden dolayı alınan bir parasal yükümlülüktür.⁴

Bir diğer olumsuz yaklaşım ise, yurt dışında ödenen verginin hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilmesi için temel şart, söz konusu vergiye ilişkin kazancın Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesidir. Böylece, hesaplanan kurumlar vergisi yurt dışı kazançları da kapsamış olmaktadır. Dolayısıyla, yurt dışında ödenen ve mahsup edilecek vergiler bir nevi kurumlar vergisi mahiyeti kazanmış olmaktadır. Yurt dışında ödenen vergi kurumlar vergisi niteliğinde olduğundan ve kurumlar vergisi KVK Madde 11/1-d gereği kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmediğinden yurt dışında ödenen ve mahsup edilemeyen verginin gider olarak kabul edilmesi de mümkün değildir.⁵

Konu hakkında ulaştığımız bir **özelge maalesef mahsup edilemeyen tutarın gider yazılmayacağı yönündedir.** Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından 2007 yılında verilen B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-Muk-21 sayılı özelgenin sonuç bölümü aşağıdaki gibidir:⁶

“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.”

⁴ Muhammed Celaletdin YAĞMUR, “Yurtdışında Ödenen Kurumlar Vergisinin Mahsubu ve Özellik Arz Eden Hususlar”, Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 2013, Sayfa 127-128-129

Ayrıca ulaştığımız bir başka kaynaktan ise “Kanunun 33/4 maddesi uyarınca, bu dönemi izleyen üçüncü hesap döneminin sonuna kadar Türkiye'de ödenecek vergilerden indirilebilecektir. **Bu süre içinde de indirilemeyen vergilerin ise daha sonra herhangi bir vergiden indirilmesi ya da gider veya maliyet olarak kaydedilmesi mümkün değildir.**” görüşüne yer verilmiştir. <http://istanbulymmo.org.tr/resimler/dosyalar/417.pdf> Erişim: 13.02.2015 (Bu linkten açılan belgede yazar adına ulaşılamadığından makalemizde yazarın adına yer verilmemiştir.)

⁵ İbrahim ERCAN, “Kurumların Yurtdışında Ödedikleri Verginin Mahsup Sonrası İadesi veya Giderleştirilmesi Mümkün mü?”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Nisan 2014, Sayfa:78

⁶ <http://www.bmvdb.gov.tr/ozelgeler/2007/kvk/3110.htm> Erişim: 13.02.2015

Mahsup imkânı olmayan verginin gider yazılabileceğini savunan bir diğer görüş ise şu şekildedir. Yabancı ülkelerde elde edilen kazançlar üzerinden ilgili ülke mevzuatı uyarınca ödenen dolaysız vergileri, diğer bir ifadeyle gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergileri, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa göre hesaplanan bir vergi olarak tanımlamak mümkün değildir. Kanunda indirim kabul edilmeyecek kurumlar vergisi madde metninde açıkça "bu kanuna göre hesaplanan.." olarak belirtildiğinden; yurt dışında ödenen vergiyi Kanunun 11/1-(d) bendi kapsamında değerlendirmek suretiyle gider yazılmayacağı savunan görüşe katılmamaktayız. Konu ile ilgili Büyük Mükellefler Vergi Dairesi tarafından verilen görüşe de katılmanın mümkün olmadığını düşünmekteyiz. Çünkü Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci bendinde "ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin" safi kazancın tespitinde hasıllattan indirilebileceği belirtilmekle birlikte bu giderlerin kapsamının ne şekilde belirleneceğine ilişkin vergi mevzuatımızda herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Uygulamada bir giderin genel gider olarak dikkate alınması için aranılan en önemli şart; yapılan giderle ticari kazancın elde edilmesi veya devam ettirilmesi arasında bir illiyet bağının kurulabilmesidir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 33. maddesinde yer alan sınırlama nedeniyle Türkiye'de hesaplanacak olan kurumlar vergisinden mahsubu mümkün olmayan, yabancı ülkelerde elde edilen kazançlar üzerinden ilgili ülkede ödenen dolaysız vergilerin, ticari kazancın elde edilmesi ile arasında açık bir illiyet bağı bulunduğundan, mükellef açısından ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel gider niteliğine dönüşeceği ve Gelir Vergisi Kanununun 40/1. maddesine göre de kurum kazancının tespitinde dikkate alınabileceği kanaatindeyiz.⁷

Bir diğer olumlu yaklaşım içeren yazıda ise tam mükellef kurumların bir takvim yılını kapsayan hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları safi kurum kazancının tespitinde 5520 sayılı KVK'nın 8. maddesinde yer alan indirilecek giderler ve 11. maddesinde yer alan indirilemeyecek giderlerin dikkate alınmasının zorunlu olduğu, anılan Kanunun 11. maddesinin (1/d) bendinde bu kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisinin, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olmadığını hüküm altına aldığı, 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 sonucunun ortaya çıktığı, 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 kısmının Türkiye'de kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olması gerektiği ifade edilmiştir.^{8 9}

5. ÜÇ YILLIK HAK DÜŞÜRÜCÜ SÜRE İÇİNDE MAHSUP EDİLEMİYEN VERGİNİN MUHASEBE KAYITLARINDA AKİBETİ

Mükellef kurum, cari hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde yurt dışında ödediği ve cari yıl kayıtlarında 193 hesaba dahil ettiği ancak kısmen ya da tamamen beyanname üzerinden tarh eden vergiden mahsup edemediği tutarı, devam eden üç hesap dönemi boyunca gerekli şartların oluşmaması halinde mahsup edemezse, yurt dışına ödenen, dolayısıyla şirketin aktif kaynaklarında azalmaya sebep olan bu tutarı 193 hesapta bırakmaya devam mı edecektir yoksa GVK Madde 40/1 kapsamında genel gider yazarak kapatabilecek midir?

⁷ Seçkin BİÇER, "Kurumların Yurtdışında Ödedikleri Verginin Mahsubu", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ekim 2014

⁸ Cem TEKİN, "Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Gider Boyutu Nedir?",

http://www.ozdogrular.com/index2.php?option=com_content&do_pdf=1&id=17157 Erişim: 13.02.2015

⁹ Cem Tekin – Emre Kartaloğlu, "Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları", Maliye ve Hukuk Yayınları, Nisan 2007, sayfa: 1148

Bir önceki bölümde açıkladığımız görüşlerimiz ile paralel olacak şekilde biz söz konusu bakiyenin genel gider olarak vergiye tabi kazançtan düşülebileceği kanaatindeyiz. Ancak İdarenin olası bir özgelge talebinde ya da olası bir vergi incelemesinde vergi müfettişlerinin aksi yönde yorumları söz konusu olabilir. Ayrıca bir önceki bölümde açıkladığımız farklı görüşler bu konu açısından da dikkate alınmalıdır.

6. ÖRNEK

ECE&ÖZLEM Sanayi Ticaret A.Ş. 2014 yılında oluşan ve Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirdiği 250.000 TL tutarındaki kazancı için 60.000 TL yurt dışında vergi ödemiştir. Şirketin 2014 yılı ticari kazancı 800.000 TL, kanunen kabul edilmeyen giderleri 75.000 TL olup, kazançları içinde 500.000 TL iştirak kazancı istisnası mevcuttur. Ayrıca şirketin 2012 ve 2013 yıllarından devir gelen toplam ve kurumlar vergisi beyannamesinde ayrı ayrı gösterilmiş 200.000 TL mali zararı bulunmaktadır.

Şirketin mahsup edebileceği yurt dışı vergi $250.000 \times \%20 = 50.000$ TL ile sınırlı olacaktır.

Ticari Kazanç	800.000 TL
KKEG (+)	75.000 TL
İştirak Kazancı İstisnası (-)	500.000 TL
Zarar Mahsubu (-)	200.000 TL
Kurumlar Vergisi Matrahı	175.000 TL
Hesaplanan Vergi (%20)	35.000 TL
Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Mahsup Edilecek Kısım (-)	50.000 TL
Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Cari Yılda Mahsup Edilemeyip Gelecek Yılda Devreden Kısım	15.000 TL

Şirketin en geç 2017 hesap dönemine dair vereceği kurumlar vergisi beyannamesinde söz konusu 15.000 TL’yi mahsup etme hakkı bulunmaktadır.

ECE&ÖZLEM Sanayi Ticaret A.Ş. 2015 yılında zarar beyan etmiştir. 2016 yılında ise kurumlar vergisi matrahı 75.000 TL olarak tespit edilmiştir. Şirket 2016 hesap döneminde ayrıca yurt içinde tevkif suretiyle 7.500 TL vergi ödemiştir.

KVK Genel Tebliğinin 34.7 maddesi gereği yurt dışında ödenen vergiler mahsup sıralamasında birinci sırada olacaktır. Dolayısıyla hesaplanacak $(75.000 \times \%20)$ 15.000 TL kurumlar vergisinden 2014 yılından devir gelen 15.000 TL’lik yurt dışında ödenen vergi mahsup edilecek, 2016 hesap döneminde yurt içinde tevkif suretiyle 7.500 TL verginin ise 2017 yılı içinde nakden veya mahsuben iadesi talep edilebilecektir.

5.1. Muhasebe Kayıtları

Yukarıdaki örnek kapsamında, 2014 yılında yurt dışında elde edilen kazanç aşağıdaki şekilde kayıtlara alınacaktır.

----- 2014 -----	
120 ALICILAR	250.000
601 YURT DIŞI SATIŞLAR	250.000

----- 2014 -----	
102 BANKALAR	190.000
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER	60.000
120 ALICILAR	250.000
----- / -----	

2014 yılında kurumlar vergisi karşılığı ve vergi mahsubu kayıtları ise aşağıdaki gibi olacaktır:

----- 2014 -----	
691 DÖNEM KARI VERGİ KARŞILIĞI	35.000
370 DÖNEM KARI VERGİ KARŞILIĞI	35.000
----- 2014 -----	
371 DÖNEM KARINDAN PEŞİN ÖDENEN VERGİLER	35.000
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER	35.000
----- 2014 -----	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER	15.000
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER	15.000
----- 2014 -----	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDERLER (*)	<u>10.000</u> (*)
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER	10.000
----- / -----	

() Söz konusu kayıt makalemizin 4. bölümünde açıkladığımız görüşlerimiz kapsamında yapılmış olup, bize göre 689 hesaba kaydedilen bu tutar KKEG mahiyetinde olmamalıdır.*

2016 yılında kurumlar vergisi karşılığı ve vergi mahsubu kayıtları ise aşağıdaki gibi olacaktır:

----- 2016 -----	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER	15.000
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER	15.000
----- 2016 -----	
691 DÖNEM KARI VERGİ KARŞILIĞI	15.000
370 DÖNEM KARI VERGİ KARŞILIĞI	15.000
----- 2016 -----	
371 DÖNEM KARINDAN PEŞİN ÖDENEN VERGİLER	15.000
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER	15.000
----- / -----	

7. SONUÇ

Yurt dışında oluşan ve Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin cari yıl kurumlar vergisi beyannamesinde kısmen ya da tamamen mahsup edilememesi halinde mahsup hakkı izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabilir. Yazımızda yer verdiğimiz görüşlerimiz kapsamında söz konusu hak düşürücü sürenin beş yıl olarak değiştirilmesinin daha uygun olacağı kanaatindeyiz.

Vergiye tabi kurum kazancına dahil yurt dışı kazancın %20’sini aşan yurt dışında ödenen vergi kısmı ile üç yıllık hak düşürücü süre içinde mahsup edilemeyen ve 193 hesapta bakiye olarak kalan bir tutar söz konusu ise, bize göre bu tutar makalemizde açıkladığımız gerekçelerimiz ile yer verdiğimiz olumlu görüşler kapsamında GVK Madde 40/1 kapsamında genel gider olarak yazılabilir ve vergiye tabi kazançtan indirilebilir görüşündeyiz. Ancak İdarenin olası bir güncel özelge talebinde ya da olası bir vergi incelemesinde vergi müfettişlerinin aksi yönde yorumları söz konusu olabilir. Makalemizde İdarenin 2007 tarihli olumsuz görüş içeren bir özelgesine yer verilmiştir. Uygulamada mahsup edilemeyen bir tutar söz konusu olması halinde genellikle vergisel risk alınmayıp söz konusu tutarın kanunen kabul edilmeyen gider mahiyetinde değerlendirilme eğiliminin olduğu gözlenmektedir. Tavsiyemiz, bu gibi durumlar ile sıklıkla karşılaşan ve mahsup imkânı bulamadığı yurt dışında ödenen vergi tutarı yüksek tutarlarda oluşan mükellefler Maliye Bakanlığı’ndan özelge talebinde bulunulabilirler ve gelecek görüş gider yazılamayacağı yönünde olursa ihtirazi kayıtla beyan ve tarhiyata dava açılması seçeneğini vergi danışmanları ile mütalaa edebilirler.

KAYNAKÇA

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 2007 tarihli ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-Muk-21 sayılı özelgesi <http://www.bmvdb.gov.tr/ozelgeler/2007/kvk/3110.htm> Erişim: 13.02.2015

Cem TEKİN, “Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Gider Boyutu Nedir?”
http://www.ozdogrular.com/index2.php?option=com_content&do_pdf=1&id=17157 Erişim: 13.02.2015

Cem Tekin – Emre Kartaloğlu, “Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Nisan 2007

İbrahim ERCAN, “Kurumların Yurtdışında Ödedikleri Verginin Mahsup Sonrası İadesi veya Giderleştirilmesi Mümkün mü?”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Nisan 2014

Muhammed Celaletdin YAĞMUR, “Yurtdışında Ödenen Kurumlar Vergisinin Mahsubu ve Özellik Arz Eden Hususlar”, Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 2013

Murat ERİŞTİ, “Yurtdışında Ödenen Vergilerin Mahsubunda Sessiz Devrim”, Vergi Dünyası, Eylül 2006

Seçkin BİÇER, “Kurumların Yurtdışında Ödedikleri Verginin Mahsubu”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ekim 2014

Yılmaz ÖZTÜRK, “Yurt İçinde Kesinti Suretiyle Ödenen Vergilerin Ve Geçici Verginin Kurumlar Vergisine Mahsubu Ve Mahsup Edilemeyen Tutarların Mükellefe İadesi”
http://www.vergidegundem.com/files/Makale2_May.doc Erişim: 12.02.2015