Yurtdışında Ödenen Vergiler Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Mahsup Edilmesi Ve Edilememesi Durumu İle Mahsup Edilemeyen Verginin Akıbeti

derya durmuş (ak deneteam)

Yurtdışında Ödenen Vergiler Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Mahsup Edilmesi Ve Edilememesi Durumu İle Mahsup Edilemeyen Verginin Akıbeti

I- GİRİŞ ____ *2*

II- YURTDIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU ____ *2*

1- MAHSUP İMKANI ____ **2**

1.1 GELİR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE MAHSUP ____ 3

1.2 KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE MAHSUP ____ 3

a- Gelir Unsuru Mahiyetinde Olması ____ 3

b- Mahsup Edilecek Miktar ____ 3

c- Vesikalar ve Tevsik ____ 3

d- Kambiyo Rayici ____ 4

e- % 25 İştirak Oranı ____ 4

1.3 MAHSUP İŞLEMİNİN BEYANNAME ÜZERİNDE GÖSTERİMİ ____ 4

2-MAHSUP İMKANININ BULUNMADIĞI DURUMLAR ____ **5**

a- Mahsup Süresinin Geçmesi ____ 5

b- Mahsup Edilecek Miktar ____ 5

c-Yurtdışı Kazancın Türkiye'de Kurumlar Vergisinden İstisna Edilmesi ____ 6

d-Yurtdışı Faaliyetten Zarar Edilmesi ____ 6

3-MAHSUBU GERÇEKLEŞMEYEN ÖDENMİŞ VERGİNİN AKIBETİ ____ **7**

III-SONUÇ ____ *8*

Yurtdışında Ödenen Vergiler Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Mahsup Edilmesi Ve Edilememesi Durumu İle Mahsup Edilemeyen Verginin Akıbeti

I- GİRİŞ

Kurumlar vergisi kurum kazançları üzerinden alınan vergidir. Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın yirmi beşinci günü akşamına kadar bağlı olduğu vergi dairesine beyan edilmelidir. Kurumlar vergisi kanununun gereklilikleri 5520 sayılı Kanun ile hüküm altına alınmıştır.

Biz makalemizde daha çok kanunun bize sunduğu avantaj olarak yurtdışında ödediğimiz verginin yurtiçinde ödenecek vergiden mahsubu üzerinde duracağız.

II- YURTDIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU

Ödenmesi gereken kurumlar vergisinin doğru tespit edilebilmesi için üzerinde önemle durulması gereken hususlardan biri de bu vergilerin mahsubudur.

Ödenmesi gereken kurumlar vergisi hesaplanırken yurt dışında ödenmiş olan vergiler, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33. Maddesine göre ülkelerarası çifte vergilendirmeyi önlemek için, hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilmektedir.

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 %22 geçici vergi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

1- MAHSUP İMKANI

Kurumlar vergisi mahsubu, Gelir Vergisi Kanununa ve Kurumlar Vergisi Kanunu olmak üzere iki şekilde gerçekleşmektedir Gelir Vergisi Kanunu'nun 123 ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33'ncü maddesi çifte vergilendirmeyi önlemek için konulmuş maddelerdir. Önleme şekli ise, yabancı memleketlerde ödenen vergilerin yurt içinde ödenecek vergiden mahsup edilmesidir.

Aşağıda söz konusu mahsubun hangi şartlarda olabileceğinden bahsedeceğiz.

1.1 GELİR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE MAHSUP

Gelir Vergisi Kanunu'nun 123'ncü maddesine göre, tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergileri, bazı şartlarla Türkiye'de tarh edilmiş gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir.

1.2 KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE MAHSUP

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33'ncü maddesine göre, yabancı memleketlerle elde edilerek Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen benzeri vergiler Türkiye'de tarh olunan kurumlar vergisinden hangi şartlar dahilinde mahsup edileceği açıklanmıştır.

Bu iki vergi kanununun mahsup işlemi açısından ortak özellikleri;

a- Gelir Unsuru Mahiyetinde Olması

Mahsup edilmek istenilen yabancı memleketlerde ödenen vergilerin gelir üzerinden alınan şahsi bir vergi olması, yani gelir vergisi kanununun gelirin unsurları mahiyetinde olması gerekir. 5520 sayılı KVK hükmünce de gelir unsuru Gelir vergisinin konusuna giren unsurlardan oluşur.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun 2. Maddesinde belirtilen unsurları sıralayacak olursak;

- Ticari Kazançlar
- Ücretler
- Serbest Meslek Kazançları
- Gayrimenkul Sermaye İratları
- Menkul Sermaye İratları
- Diğer Kazanç ve İratlar

b- Mahsup Edilecek Miktar

Yabancı ülkelerde elde edilen kazanç üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki nispetlere göre hesaplanacak miktardan fazla olamaz. K.V.K. Geçici Madde 10'a göre 2018 yılı Kurumlar Vergisi oranı %22'dir. Bu oranı sağlayan tutar ya da bu orandan daha azı için mahsup işlemi gerçekleşebilir.

c- Vesikalar ve Tevsik

Yabancı ülkelerde vergi ödendiği yetkili makamlardan alınan ve mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, bunlar yoksa oradaki Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan vesikalarla tevsik edilmesi lâzımdır.

Yabancı ülkelerde, ödenen vergi makbuzlarının veya bu hususu belgelendirecek vesikaların getirilebilmesi için kanun bir yıl süre tanımıştır. Süre geçtikten sonra tecil kalkar ve vesikalar ibraz edilse dahi dikkate alınmaz.

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.

d- Kambiyo Rayici

Yapılacak mahsup sırasında yabancı parayla ödenen vergilere bu vergilerin ilgili olduğu kazanç ve iratlara tatbik edilen kambiyo rayici uygulanır. Yabancı memleketlerden alınan kazanç ve iratları ifade eden yabancı paralar beyannameye TL irk borsasındaki rayiç üzerinden değerlendirilerek kayıt edilmişse mahsus bu gereken vergi de aynı kambiyo rayicine uygun olarak mahsup edilir.

e- % 25 İştirak Oranı

Tam mükellef kurumların doğrudan ya da dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının % 25'ine sahip olduğu yurtdışı 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 edilebilir. Kazanca ilave edilen kâr payı, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler dahil edilmek suretiyle dikkate alınır.

Bu iki vergi kanununun mahsup işlemi açısından farklı özelliği ise;

Kanun koyucunun, Gelir Vergisi açısından mahsubu yapılacak gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmın, Kurumlar Vergisi Kanunu açısından da indirilecek miktarın Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki oranlar dahilinde mümkün olabileceğini belirtmiş olmasıdır.

Ayrıca dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır.

1.3 MAHSUP İŞLEMİNİN BEYANNAME ÜZERİNDE GÖSTERİMİ

Mahsup işleminin gerçekleşmesi durumunda beyannamede izlenmesi gereken adımları aşağıda belirtmiş olalım.

1- "Kazanç ve İlaveler" bölümü doldurulduktan sonra "Dönem Safi Kurum Kazancı" satırına yurt içi ve yurtdışı kazançların tamamı program tarafından kendiliğinden getirilir.

2- "Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı" satırına sadece yurtdışından elde edilen kazançlar yazılır.

3- "Mahsup Edilecek Vergiler" bölümünün "Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Mahsup Edilecek Kısım" satırına yukarıda belirttiğimiz sınırlamalar dahilinde belirlenen vergi tutarı yazılarak mahsuba konu edilir. Ancak kazancın istisna olması halinde yurtdışında ödenen vergi mahsuba konu edilemeyeceğinden bu alan doldurulmaz.

2-MAHSUP İMKANININ BULUNMADIĞI DURUMLAR

a- Mahsup Süresinin Geçmesi

Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin dikkat edilmesi gereken hususlardan biri de mahsup yapılabilecek azami süredir. 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 tamamen mahsup etme imkanına sahip bulunmazlarsa, bu mahsup hakkını izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabileceklerdir. Örneğin, bir kurumlar vergisi mükellefinin 2018 hesap döneminde yurt dışında elde ettiği ve genel sonuç hesaplarına intikal ettirdiği kazancı üzerinden ödediği vergiyi, 2018 yılı kurumlar vergisi beyannamesinden hesapladığı kurumlar vergisinden kısmen veya tamamen mahsup edememesi durumunda mahsup hakkını 31.12.2021 tarihine kadar kullanabilecektir. Bu tarihe kadar indirim konusu yapılmaması durumunda, mahsup imkânı ortadan kalktığı gibi bu verginin iadesi de mümkün olmayacaktır.

b- Mahsup Edilecek Miktar

Yabancı memleketlerde elde edilen kazanç üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki nispetlere göre hesaplanacak miktardan fazla olması durumunda mahsup işleminin tamamı gerçekleştirilemez. Mahsup imkanı bölümünde de belirttiğimiz, Kurumlar Vergisi Kanunu'na (K.V.K. Geçici Madde 10) göre bu oran 2018 yılı için %22'dir.Bu durumda yurtdışında ödenen verginin hesaplanan vergiyi aşan kısmı mahsup edilemez. Ancak ödenen verginin hesaplanan vergiden daha az olması durumunda, yurtdışında ödenen verginin tamamı kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

Örnek: Tam mükellef bir kurumun Türkiye'deki faaliyetinden 100 Milyon lira, yurtdışı faaliyetinden de 50 Milyon lira kazanç elde etmiştir. Yurt dışı kazancı nedeniyle Yurt dışında 20 Milyon TL karşılığı vergi ödemiştir.

Bu mükellef tam mükellef olduğundan yurt için ve yurt dışı kazançlarını beyan edip vergilendirilecektir.

Türkiye'deki Kazanç	100.000.000 TL.
Yabancı Ülkedeki Kazanç	50.000.000 TL.
Toplam Kazanç	150.000.000. TL.
KV (% 22)	33.000.000 TL.

Yurt dışında elde edilen kazanç için mahsup edilebilecek vergi, Türkiye'de uygulanan Kurumlar Vergisi (% 22) oranı kadardır. Yani, Yurt dışında 50.000.000 TL kazanç varsa bunun ancak % 22'si mahsup edilir.

Örneğimizde, yurt dışında ödenecek verginin 50.000.000 x % 22= 11.000.000 TL'si indirilebilir. Belirtilen örnekte 20.000.000 TL yurtdışında vergi ödendiğinden bu miktar indirilebilecektir.

Hesaplanan KV.	33.000.000 TL.
Yurtdışında Ödenen Vergi	20.000.000 TL.
Ödenecek KV	13.000.000 TL.

Eğer yurt dışında ödenen vergi 33.000.000 TL'den fazla olsaydı ancak indirilebilecek kısmı 33.000.000 TL olabilecekti.

c-Yurtdışı Kazancın Türkiye'de Kurumlar Vergisinden İstisna Edilmesi

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.

d-Yurtdışı Faaliyetten Zarar Edilmesi

Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar; faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dahil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması ve bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı, halinde indirim konusu yapılır.

Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilânço ve gelir tablosunun, o ülkedeki yetkili malî makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunulan ülkede denetim kuruluşu olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı yeterlidir. İlgili belgelerin düzenlenmemesi halinde mahsup işlemi gerçekleşmeyecektir.

Fikrimce mahsup imkanının bulunmadığı bu durumlar arasında en can alıcısı oran ve süre ile ilgili olanlarıdır. Bu sürenin yeterliliği yurt içindeki vergi alacağı olan bir firma ile kıyaslandığında tartışma konusu yaratmaktadır. Mevcut yasal mevzuata göre söz konusu süre hak düşürücü bir süre olduğu düşünülmektedir.

Mahsup hakkının süre açısından üç yıl ile sınırlanması tarafımca da doğru değildir. 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. Bu durumda ise ödediği vergisini mahsup edemeyecek ve yurt içinde üçüncü hesap döneminin sonunda vergi oluşması durumunda hesaplanan vergiden indiremeyecektir.

Bu nedenle yurt içinde kesinti suretiyle ödenen vergilerden beyanname üzerinde mahsup edilemeyen kısımların mahsuben iadesinde beş yıllık bir süre söz konusuyken, yurt dışında ödenen ancak kurumlar vergisi beyannamesinde kısmen veya tamamen mahsup edilmeyen bir verginin beş yıl yerine üç yıl süre ile kısıtlanmasının adil olmadığı düşüncesine katılmaktayım.

Bu noktada akıllara gelen soru, verilen sürenin sonunda ödenmiş olan verginin kayıtlara nasıl geçeceğidir.

3-MAHSUBU GERÇEKLEŞMEYEN ÖDENMİŞ VERGİNİN AKIBETİ

Yurtdışında ödenen verginin, yukarıda belirttiğimiz nedenlerden ötürü mahsup edilememesi akıllara iki soruyu getirmektedir.

a- Söz konusu vergi giderleştirilebilecek midir?

b- Söz konusu gider kanunen kabul edilmeyen gider mi olacaktır?

Bu noktada mahsup hakkı kaybolan bu verginin gider yazılıp yazılmayacağı mevzuatta açık bir şekilde düzenlenmediğinden farklı yorum ve yaklaşımlar bulunmaktadır.

Mahsup imkânı olmayan verginin gider yazılabileceğini savunan bir görüş şu şekildedir. 'Türkiye'de zarar nedeniyle matrah oluşmuyor ise vergi hesaplanmadığından yurt dışında ödenen vergileri mahsup imkânı da olmaz. Mülga 5422 sayılı yasada bu durumda yurt dışında ödenmiş 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 vergisinin 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 şahsi vergilerin matrahtan indirilemeyeceği ifade edilmekte ise de, bu sadece ticari kazancın tespitine ilişkin bir hüküm olmadığından kurumlar vergisine şamil 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 taşıma hakkı getirmektedir. Kuşkusuz, mahsup edilemeyen ve ileri taşınacak olan vergi brüt kazancın kurumlar vergisi oranı kadarki kısmı olan % 22'sini geçemeyecektir. Geçen kısım var ise bunun için de yukarıda açıkladığımız gibi gider ya da maliyet unsuru olmalı düşüncesindeyiz.'

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 indirimi 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 hasılattan 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.'

Mahsup imkânı olmayan verginin gider yazılamayacağını savunan bir görüşlerin dayanak noktası ise şu şekildedir: ‘Kurumlar Vergisi Kanunu 33’üncü maddesi ile mükelleflerin, aynı kazanç üzerinden mükerrer vergilendirilmesini önlemek amacıyla, yurtiçinde ödenecek olan vergilerden, 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 ya da 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 hükümranlık haklarından dolayı alınan bir parasal yükümlülüktür.’

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.’

III-SONUÇ

Yurtdışında ödemesi gerçekleştirilen verginin, yurtiçinde, üç hesap döneminin sonuna kadar mahsubu mümkündür. (5520 Sayılı KVK 33.M) Bunun için gerekli şartlar makalemizde belirtilmiştir.

Üç hesap dönemi sonunda mahsup imkanını kaybeden ödenmiş vergi bir sonraki yıl indirim konusuna giremez. Böylelikle mahsup imkanı ortadan kalkar.

Mahsup imkanı ortadan kalkan verginin kayıtlara gider olarak yazılıp yazılmayacağı yukarıda örneklerini de görebileceğiniz üzere tartışmalı bir konudur. Konu ile ilgili farklı görüşler mevcuttur.
Şahsi fikrim, kanunda açık bir şekilde belirtilmediği ve ticari kazancın elde edilmesi sebebiyle ödenen bir vergi olduğuna inanarak, gider olarak kayıtlara alınabileceği doğrultusundadır.

YARARLANII.AN KAYNAKLAR

Erdoğdu ÖZ	Yurtdışında Ödenen Vergilerin Mahsubu ve Çifte Verginin Önlenmesi
Güray ÖĞREDİK	Yurtdışında Ödenen Vergiler Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Kısmen veya Tamamen Mahsup Edilememesi Durumu
Seçkin BİÇER	Kurumların Yurtdışında Ödedikleri Verginin Mahsubu
Cem TEKİN	Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Gider Boyutu Nedir ?
İbrahim ERCAN	Kurumların Yurtdışında Ödedikleri Verginin Mahsup Sonrası İadesi veya Giderleştirilmesi Mümkün mü ?
Gelir İdaresi Başkanlığı	5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

.