

Yurtdışı şube kazancının vergilendirilmesi

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-125[30-2018/18]-443107
Tarih	21.04.2022

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 62030549-125[30-2018/18]-443107

21.04.2022

Konu : Yurtdışı şube kazancının vergilendirilmesi

İlgi : ... evrak kayıt numaralı özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda;

- Şirketinizin yurt içinde personel taşıma ve araç kiralama faaliyetiyle iştigal ettiği, Pakistan'da ise 2012 yılından itibaren şubeniz vasıtasıyla taşımacılık faaliyetinde bulunulduğu,

- Şubenizin Pakistan'da, cari dönemde ülkemizde geçerli olan kurumlar vergisi oranından daha yüksek kurumlar vergisi oranında vergilendirildiği, bu oranın güncel olarak %30 olduğu, Pakistan'da ödenen %30 verginin Türkiye'de cari dönem kurumlar vergisi oranına isabet eden kısmının kurumlar vergisinden mahsup edildiği, kalan verginin ise şirketinizce mahsubunun yapılamadığı ve gider gösterilemediği,

- Ayrıca, Pakistan şubenizin karının Türkiye'ye transferi sırasında önce %10, daha sonrasında ise artırılarak %12,5 ve %15 olan transfer vergisi ödendiği, %15 oranında ödenen transfer vergisinin kar transferinden önce Pakistan'da beyan edilip ödendiği, transfer vergisi ödendikten sonra Türkiye'ye kar transferinin yapılabildiği

belirtilmiş olup, Pakistan şubenizde ödemiş olduğunuz kurumlar vergisinin, ülkemizdeki cari kurumlar vergisi oranını aşan kısmı ile Pakistan şubesi karının Türkiye'ye transferi sırasında ödenen transfer vergisinin Türkiye'de tahakkuk eden kurumlar vergisinden mahsup edilip edilemeyeceği ya da gider hesaplarına alınıp alınamayacağı hususunda Başkanlığımız görüş sorulmuştur.

I- ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI YÖNÜNDEN

Türkiye Cumhuriyeti ile Pakistan İslam Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması, 01/01/1989 tarihinden itibaren uygulanmakta olup, Anlaşmanın "Ticari Kazançlar" başlıklı 7 nci maddesinin 1 inci fıkrasında;

"1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, kazanç bu diğer Devlette, işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, vergilendirilebilir."

Aynı Anlaşmanın "Temettüler" başlıklı 10 uncu maddesinde;

"1. Bir Akit Devletin mukimi olan bir şirket tarafından diğer Akit Devlet mukimine ödenen temettüler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, sözkonusu temettüler, ödemeyi yapan şirketin mukimi olduğu Devletçe de kendi mevzuatına göre vergilendirilebilir; ancak kendisine ödemede bulunulan kişi temettünün gerçek lehdarı ise, bu şekilde alınacak vergi aşağıdaki oranları aşamayacaktır.

a) Temettünün gerçek lehdarı, temettü ödeyen şirketin sermayesinin doğrudan doğruya en az yüzde 25'ini elinde tutan bir şirket ise (ortaklıklar hariç) ve temettü ödeyen şirket, bir sınai faaliyetle iştigal ediyorsa gayrisafi temettü tutarının yüzde 10'u;

b) Tüm diğer durumlarda gayrisafi temettü tutarının yüzde 15'i.

3. a) Bu maddede kullanılan "temettü" terimi, hisse senetlerinden, veya alacak niteliğinde olmayıp kazanca katılmayı sağlayan haklardan elde edilen gelirleri, bunun yanısıra dağıtımını yapan şirketin mukimi olduğu Devletin mevzuatına göre, vergileme yönünden hisse senetlerinden elde edilen gelirle aynı muameleyi gören diğer şirket haklarından elde edilen gelirleri kapsar.

b) Bu maddede kullanılan "sınai faaliyet" terimi, aşağıdaki faaliyetleri ifade eder:

i) Mal veya madde imalatı veya mal ve maddelerin orijinal yapısını önemli ölçüde değiştiren bir işlemde bulunulması;

ii) Gemi imalatı;

iii) Elektrik, hidrolik enerji, gaz ve su temini;

iv) Petrol kuyularının ve diğer her nevi madenin işletilmesini kapsamına alan madencilik;

v) İnşaat faaliyeti;

vi) Bir otelin inşası veya işletilmesi;

vii) Bu maddenin amaçları yönünden "sınai faaliyet" kapsamına girdiği hususunda yetkili makamlar arasında karşılıklı anlaşmaya bağlanan diğer herhangi bir faaliyet.

4. Bu Maddenin diğer hükümlerine bakılmaksızın bir Akit Devlet şirketi diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunduğunda bu işyerinin bulunduğu Devlette 7 nci maddeye göre vergilendirildikten sonra, kalan kısım üzerinden 2 nci fıkra gereğince de vergilendirilebilir.

..."

"Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 22 nci maddesinde ise, "1. Bu Anlaşmada aksine hüküm bulunmadıkça her iki Akit Devletin yürürlükte olan mevzuatı, bu Devletlerde gelir üzerinden alınan vergileri yönlendirmeye devam edecektir. Gelir her iki Devlette de vergiye tabi olduğunda, çifte vergilendirme aşağıdaki hükümler gereğince ortadan kaldırılacaktır.

...

3. Türkiye'de: Türk vergisinden mahsup edilebilecek vergilere ilişkin Türk mevzuatı hükümleri saklı kalmak üzere, bir Türkiye mukimince Pakistan'daki kaynaklardan elde edilen ve hem Türkiye'de hem de Pakistan'da vergiye tabi tutulan bir gelir üzerinden, Pakistan mevzuatı ve bu Anlaşma hükümleri gereğince doğrudan doğruya veya tevkifat suretiyle ödenen Pakistan vergisinin, sözkonusu gelir üzerinden ödenecek Türk vergisinden mahsubuna müsaade edilecektir. Ancak mahsup edilen vergi, Türk vergisine tabi toplam gelir üzerinden hesaplanan vergiden sözkonusu gelire isabet eden Türk vergisini aşamaz.

..." hükümlerine yer verilmiştir.

Buna göre, Anlaşmanın 7 nci maddesinin 1 inci fıkrası uyarınca, şirketinizin Pakistan'da, Anlaşmanın 5 inci maddesi kapsamındaki bir işyeri vasıtasıyla elde ettiği gelirleri Pakistan'ın da vergileme hakkı bulunmaktadır. Anlaşmanın 5 inci maddesinde işyeri, "bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer" olarak tanımlanarak, hangi hallerde iş yeri oluşup oluşmayacağı belirtilmiştir.

Diğer taraftan Pakistan'ın, Anlaşmanın 10 uncu maddesinin 4 üncü fıkrasına göre, bu ülkede yapılan taşımacılık işi dolayısıyla elde edeceğiniz kurum kazancının, Anlaşmanın 7 nci maddesine göre yapılan vergilendirmeden sonra kalan kısımdan ana merkeze aktarılan tutar üzerinden, aynı maddenin 2 nci fıkrasına göre vergilendirme yapma hakkı bulunmakta olup alınabilecek olan verginin oranı, şirketinizin iştigal ettiği faaliyet konusu Anlaşmanın 10 uncu maddesinin 3 üncü fıkrasının (b) bendinde açıklanan "sınai faaliyet" kapsamına girmediğinden % 15'i aşmayacaktır.

Anlaşmanın 22 nci maddesinin 3 üncü fıkrası hükmü gereğince, Türk vergisinden mahsup edilebilecek vergilere ilişkin iç mevzuat hükümleri saklı kalmak üzere, Anlaşma hükümlerine göre Pakistan'da ödenen vergi, Türkiye'de ödenecek bu gelire ilişkin vergiden mahsup edilmek suretiyle aynı gelir üzerinden iki defa vergi alınması önlenmiş olacaktır. Bununla birlikte, mahsup edilen vergi, Türkiye'de vergiye tabi toplam gelir üzerinden hesaplanan vergiden söz konusu gelire isabet eden Türk vergisini aşamayacaktır.

Türkiye-Pakistan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükümlerinden yararlanabilmeniz için İngilizce mukimlik belgesinin tarafınızca Pakistan yetkili makamlarına ibrazı gerekebilecektir. Söz konusu belgenin düzenlenerek tarafınıza verilebilmesi için ise Gelir İdaresi Başkanlığının www.gib.gov.tr web sayfasından ulaşılabilecek olan 20.12.2013 tarihli ve 3 sayılı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirkülerinde yapılan açıklamalara göre başvuruda bulunmanız gerekmektedir. Diğer taraftan, Başkanlığımız <https://ivd.gib.gov.tr/> bağlantı adresi üzerinden interaktif ortamda mukimlik belgesi başvurusunda bulunmak da mümkündür.

II- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde kurumlar vergisine tabi kurumlar sayılmış; aynı Kanunun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasında, Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanların, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde

ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirileceği, 6 ncı maddesinde de kurumlar vergisinin, Kanunun 1 inci maddesinde yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Bu hükümler uyarınca tespit edilecek kurum kazancından, Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir.

Kurumlar Vergisi Kanununun "Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu" başlıklı 33 üncü maddesinde, "(1) Yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir.

...

(4) 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.

...

(6) 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 indirilemez.

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

..." hükmüne yer verilmiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "33.3. Mahsup edilebilecek yurt dışı vergilerin sınırı" başlıklı bölümünde, "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 $[25.000 - (100.000 \times \%20) =] 5.000.-$ 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." açıklaması yer almıştır.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre;

- Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna olmamak kaydıyla Pakistan'da bulunan şubenizden elde edilen kazançlar üzerinden Anlaşmaya göre Pakistan'da ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin, bu kazançlara Türkiye'deki kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutara kadar olan kısmının, Kurumlar Vergisi Kanununun 33 üncü maddesi gereğince beyanname üzerinde vergiden mahsup edilmesi mümkündür.

- Ayrıca, şirketiniz tarafından yurt dışında ödenen ve Kurumlar Vergisi Kanununun 33 üncü maddesinde belirlenen yasal sınırı aşan vergiler ise, kurumlar vergisinden mahsup edilemeyecek ve yasal sınırı aşan bu vergi Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında indirilebilecek giderler arasında sayılmadığından, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026