

Yurt Dışı Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme ve Götürü Gider Uygulaması

1994-2003 yılları arasında uygulanan KVK. Geçici madde 24" ü etkin ve kalıcı hale getirmek için mevzuatlarımızda 24.04.2003 tarihinde yayımlanan 4842 sayılı kanun ile yurtdışında yapılan inşaat ve onarım işlerinin vergisel avantajı artmıştır.

Bu düzenlemeye göre, *„yurtdışında yapılan, inşaat, onarma montaj işleri ve teknik hizmetlerinden sağlanan ve 01.01.1994 – 31.12. 2003 tarihleri arasında Türkiye" de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançları, bu işlerle ilgili hasılatın en az % 15" nin kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye" ye döviz olarak getirildiğinin teşvik edilmesi şartıyla kurumlar vergisinden müstesnadır."* denilmektedir.

Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere bu istisna, şartlı bir istisna olma özelliği taşımaktadır ve bu istisnadan yararlanmak için aşağıdaki şartların sağlanması gerekmektedir;

- *Yurtdışından inşaat taahhüt, onarım ve montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağladıkları kazançları Türkiye " ye getirmiş olmaları,*
- *Bu kazançlarını 01.01.994-31.12.2003 tarihleri arasında elde etmiş olmaları*
- *Yabancı ülkelerde vergilendirilen kazançlara uygulanan vergi oranının yetkili kurumlardan sağlanan belge ile kanıtlamaları gerekmektedir.*

Tüm bu gelişmelerin yanında inşaat ve onarım işinin tanımı ve yorumunda herhangi bir tartışma yaşanmazken teknik hizmet kısmında tartışma ve ihtilaf yaşanmış ve 6 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği" nin 6. maddesinde şu şekilde

açıklama yapılmıştır: Teknik hizmetler, esas itibariyle inşaat, onarım ve montaj işleriyle ilgili olarak yürütülen planlama, projelendirme, mimarlık ve mühendislik, etüd fizibilite, harita tasarım, metraj, keşif, idari ve teknik şartname ile ihale dosyası hazırlama, ihale değerlendirme, mesleki kontrollük, inşaat kontrollüğü, tasarım kontrollüğü, işletmeye alma danışmanlığı, proje ve yatırım yönetimi ve benzeri hizmetleri kapsamaktadır.

Bu konu vergi mevzuatlarımızdan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu" nun 5-1/h maddesinde yurtdışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye" ye genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançların toplam vergi yükü yine aynı kanunun birinci fıkrasının (b) bendindeki tanıma göre tespit edileceğine yönelik açıklama getirilmiştir. Burada esasen Kurumlar Vergisinden müstesna olduğuna dair tespit yapılmıştır.

Şenlik kitabında aynı kanunun iştirak kazançları ilgili istisnanın yer aldığı 5/a-4 maddesindeki düzenlemelere ilişkin açıklamalarda bulunarak kanun metnini aynen paylaşmıştır:

„Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatlarına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu hallerde, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için bu bentte belirtilen şartlar aranmaz.

Bu bent uyarınca vergi yükü, kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kar payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabılır kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir." denilmektedir.

Yurtdışı inşaat ve onarım işlerinde oluşabilecek zararların mahsubuyla ilgili düzenleme ise şöyledir (KVK. Tebliği no: 1/9-1):

„"Kurumların yurtdışı faaliyetlerinden zarar doğması halinde, maddede belirtilen koşullar dahilinden yurtdışı zararların kurum kazancından indirilebilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak kazançları Türkiye" de kurumlar vergisinden istisna edilen faaliyetlere ilişkin yurt dışı zararların mahsup imkanı yoktur. Buna göre; „"Yurtdışı inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar Türkiye" de kurumlar vergisinden istisna edilmiş olduğundan, bu faaliyetlerden zarar doğması halinde, bu zararlar diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirim konusu yapılamaz. "".

Özetle, yurt dışında elde edilen kazançlar istisna kapsamında olup zararlar ise diğer faaliyetlerden indirim konusu yapılamamaktadır. Yurt dışında yeni bir şirket kurulması ve bu şirketin karşılaştığı zararların da yurt içine intikali mümkün değildir. Bu istisna sadece yurt dışındaki firmanın iflası ve tasfiyesi durumunda işleme konulabilecek bir durumdur.

Yurt Dışı Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Götürü Gider Uygulaması

Vergi Usul Kanunu" nun 227. maddesinde ispat edici belgelerin teşvikine ilişkin açıklamalar mevcuttur. Fakat bu uygulama ve hüküm, yurtiçine yönelik olduğundan yurt dışında faaliyet gösteren işletmelerin vergisel açıdan mağduriyet yaşadıkları tespit olunmuştur. Bu mağduriyete istinaden Gelir Vergisi Kanunu" nun 40. maddesinde şu hükümlere yer verilmiştir:

"Safi kazancın tespit edilmesi için aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir:

1- Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler. (Ek parantez iç

hüküm:25.05.1995-4108/19. Mad). (İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.) "".

Götürü gider uygulamasının nasıl uygulanacağına dair esaslar 194 seri numaralı Gelir Vergisi Genel tebliğinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemelere göre götürü gider uygulamasından yararlanmak için ;

- Yapılan giderin yurt dışı hasılatı ile ilgili olmalı ve hasılatın binde beşini aşmaması
- Yapılan giderin mükellefin mal varlığında azalmaya neden olması
- Götürü gider uygulamasının yapıldığı dönemin kayıtlarına aktarılması ve hesaplarda izlenmesi gerekir.

Açıklamalar doğrultusunda götürü gider uygulamasında esaslı noktanın kâr yada zarar etme durumu olmadığı, hasılatın elde edilip edilmemiş olmasıyla alakalıdır.

Böylece yurt dışı inşaat işleriyle ilgili olarak, belgelendirilemeyen giderlere karşılık olarak hesaplanan götürü gider söz konusu faaliyetten elde edilen kazançtan mahsup edilerek ve kalanı Türkiye'deki genel sonuç hesaplarına aktarılacaktır. Böylece kurumlar vergisinden istisna tutulacak kazanç hesaplanan götürü gider kadar azalmış olacaktır