



İsmail PAMUK (*)

YURT DIŞI İNŞAAT ve ONARIM İŞLERİ

1 - GİRİŐ

Yarattığı katma değer ve istihdam, ikiyüzden fazla alt sektöre etkisi, teknolojik gelişmeye katkısı gibi sebeplerden dolayı büyük önem arz eden inşaat sektörü Türkiye ekonomisinde farklı bir yere sahip bulunmaktadır. Türk müteahhitler ülke içinde olduğu gibi, ülke dışında da önemli projeleri hayata geçirmektedirler.

Yurt dışı müteahhitlik hizmetleri sektörünün son dönemdeki performansı her yıl belirlenen hedeflerin üzerinde gerçekleşmiştir. Türk müteahhitleri tarafından 2003'te 4,03 milyar dolar, 2004'te 8 milyar dolar, 2005'te 10,31 milyar dolar, 2006'da 17,98 milyar dolar, 2007 yılında 19,5 milyar dolar ve 2008 yılında 23,6 milyar dolar tutarında ihale üstlenilmiştir. Son dönemde istikrarlı ve sağlıklı bir büyüme gerçekleŐtiren Türk müteahhitlik sektörü aynı zamanda üstlenilen projelerin niteliği ve büyüklüğü açısından da olumlu yönde değişimler ya-

şamaktadır. Daha önceleri, küçük ölçekli ve emek yoğun teknoloji ile çalışan Türk müteahhitler, artık daha az sayıda ancak daha büyük ve entegre projeler üstlenmeye başlamışlardır. 2003-2008 yılları arasında üstlenilen 83,6 milyar dolar değerindeki projelerin yarısından fazlasını 150 milyon doların üzerindeki projeler oluşturmaktadır. Uluslararası müteahhitlik sektörünün önde gelen yayınlarından Engineering News Record Dergisi'nin, bir yıl içerisinde üstlenilen projelerin toplam bedeli üzerinden her yıl belirlediği dünyanın en büyük 225 müteahhitlik firmasını gösteren listede Türkiye, 2008 yılında 23 firma ile Çin ve Amerika Birleşik Devletlerinden sonra 3. sırada yer almıştır¹. Bu veriler konunun ne derece önem arz ettiğini açık bir şekilde ortaya koymaktadır.

Bu çalışmada, yurtdışı inşaat ve onarım işlerinin gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi ile Vergi Usul Kanunu karşısındaki durumu açıklanmaya çalışılacak ve konuya ilişkin özellik arz eden hususlara değinilecektir.

(*) Vergi Denetmeni

¹ Dış Ticaret Müsteşarlığı Anlaşmalar Genel Müdürlüğü, "Yurt Dışı Müteahhitlik Hizmetleri Sektörü", www.ydmh.gov.tr, 30.03.2010

2- VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUM

2.1-Gelir Vergisi Yönünden:

2.1.1-Kazancın Elde Edilmesi ve Beyanı:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabi olup, gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Kanun mükellefleri tam ve dar mükellef olarak ikiye ayırılmış olup, tam mükellefler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergiye tabi tutulurken, dar mükellefler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinde vergilendirilirler. Bu itibarla tam mükellef gerçek kişilerin yurt dışında yaptıkları inşaat ve onarma işlerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisine tabi bulunmaktadır.

Yurt dışı inşaat ve onarma işlerinden elde edilen kazançlar ticari kazançtır. Ticari kazançta ise tahakkuk esası geçerli olup tahakkuk esası; gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesini ifade etmektedir ve bu bağlamda gelirin tahsil edilip edilmediğinin bir önemi bulunmamaktadır. Buna karşılık Gelir Vergisi Kanunu'nun 85. maddesi ile farklı bir düzenleme yapılmıştır. Mezkur madde hükmü şu şekildedir;

"Yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlar;

1-Mükellefin bunları Türkiye'de hesaplarına intikal ettirdiği yılda;

2-Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsik olunan hallerde, mükellefin bunları tasarruf edebildiği yılda;

Elde edilmiş sayılır."

Bu madde hükmü ile ticari kazançta esas alınan tahakkuk esasından ayrıldığı görülmektedir. 220 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca; yabancı ülkede elde edilen gelir, mükellefin iradesi dışındaki sebeplerle Türkiye'ye getirilemediğinin tevsik edilmesi halinde, elde edildiği yılın geliri sayılmayacaktır. Bu durumda söz konusu gelir, mükellefin bu gelire tasarruf edebildiği yılın geliri sayılarak yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Ancak yabancı ülkede elde edilen gelire hukuken ve fiilen tasarruf edilebildiği halde, iradi olarak Türkiye'ye getirilmemesi durumunda bu gelir, tasarruf edildiği yılın geliri olarak, yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Yurt dışında hukuken tasarruf edilen karın isteyerek veya kambiyo kısıtlamaları dolayısıyla transfer edilmemesi, gelirin elde edilmiş sayılmasını engellemektedir².

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1 numaralı bendinin parantez içi hükmüne göre; ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılâtın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler. Bu bağlamda hasılat kavramı içinde değerlendirilebilecek dövizlerin Türkiye'ye getirilme zorunluluğu yoktur. Götürü gider kaydı, mükelleflerin genel esaslara göre belgelendirilmiş bulunan giderlerinin ayrıca indirilmesine engel oluşturmamaktadır³.

² KIZILOT Şükrü, "İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik", Yaklaşım Yayıncılık, Yenilenmiş 11. Baskı, 2008, s.486

³ GÜNEŞ Şibli, "Yurt Dışı İnşaat, Onarma, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlere Yönelik Vergisel Avantajlar", Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı:258, 2009, s.110

2.1.2-Yurt Dışında Ödenen Verginin Mahsubu:

Yurt dışı inşaat ve onarma işleriyle ilişkin olarak yabancı memleketlerde ödenen gelir vergisi ve benzeri vergiler Türkiye’de hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Çifte vergilendirmeyi önlemeyi amaçlayan düzenleme “Yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubu” başlığı altında Gelir Vergi Kanunu’nun 123. maddesinde yapılmıştır. Madde hükmüne göre; tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye’de tarh edilen gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir. Ancak indirilecek miktar gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olduğu takdirde, aradaki fark nazara alınmaz. Gelir vergisinin yabancı memlekette elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmı, bunların gelire olan nispeti üzerinden hesaplanır.

Bu vergi indiriminin yapılması için, yabancı memlekette ödenen vergilerin gelir üzerinden alınan şahsi bir vergi olması ve yabancı memlekette vergi ödendiğinin yetkili makamlardan alınan ve mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan vesikalarla tevsik edilmesi gerekmektedir. Bu vesikalar taksit zamanına kadar gelmemiş olursa, yabancı memlekette elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden vergi kısmı bir yıl süre ile ertelenir. Aranılan vesikalar bu süre zarfında vergi dairesine ibraz edildiği takdirde vergi tenzil edilir, süre geçtikten sonra erteleme hükmü kalkar ve vesikalar ibraz edilse bile nazara alınmaz. Vergi Usul Kanunu’nda yazılı mücbir sebeplere ait hükümler mahfuzdur.

Yabancı memleketlerde ödenen vergilerin ilgili buldukları kazanç ve iratlar mükellef tarafından hangi yılın gelirene ithal edilmişse, bu vergiler de o gelire ait vergiden indirilir. Vergi indiriminde yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazanç ve iratlara uygulanan kambiyo rayıcı uygulanır. Kontrol edilen yabancı kurumlara ilişkin hükümlerin uygulandığı durumlarda, yurt dışı iştirakin toplam vergi yükünün hesabında esas alınan vergiler, ödenmiş olmaları şartıyla, Türkiye’de vergilendirilecek kontrol edilen yabancı kurum karları üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilir.

2.1.3-Zarar Mahsubu:

Konuya ilişkin yasal düzenleme Gelir Vergisi Kanunu’nun 88. maddesinde yapılmıştır. Buna göre; tam mükellefiyette 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 mahsup edilebilecektir. Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilanço ve kar-zarar cetvellerinin o ülkedeki yetkili mali 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.

Türkiye’de mahsup edilen yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi halinde, Türki-

ye'deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsuptan önceki tutar olacaktır. Türkiye'de gelir vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararlar, yurt içindeki kazanç ve iratlardan mahsup edilemez. Yurt dışı inşaat ve onarma işleri gelir vergisinden müstesna tutulduğu için, diğer şartların yerine getirilmiş olması kaydıyla, bu faaliyetlerden doğan zararlar Türkiye'de mahsup edilebilecektir.

2.1.4- Özellik Arz Eden Hususlar:

Konuya ilişkin özellik arz eden ve tartışmalı konulardan ilki, yurt dışında elde edilen kazancın ve Türkiye'de bu kazançlar üzerinden alınacak verginin matrahının nasıl belirleneceğidir. Bu konuda, faaliyette bulunulan ülke kanunlarına göre; Türk vergi kanunlarına göre; uluslar arası muhasebe ilke standartlarına göre belirlenmesi gerektiği görüşlerinin yanında, yurt dışında elde edilen temettünün saptanmaya çalışılması gerektiği görüşü bulunmaktadır⁴.

Yılmaz; yurt dışı kanunlar esas alınarak kazancın saptanmasının Türkiye'deki vergilemenin ana ilkesine ters olduğu, Türkiye'de gelir ve kurumlar vergisinin gelirin gerçek ve safi miktarları üzerinden alındığı, buna göre yurt dışı gelirin de gerçek ve safi miktarları üzerinden vergilendirilmesi gerektiği, ancak kazancın elde edildiği ülkede gelirin gerçek miktarı üzerinden vergilendirilip vergilendirilmediğinin bilinmediği, bunun yanında bir ülkede başka ülkenin kanunlarının uygulanarak vergileme yapılamayacağı gerekçeleriyle faaliyetin yapıldığı ülkelerdeki yasalara göre kazancın saptanmasının söz konusu olması gerektiğini belirtmektedir⁵. Daha önce de

açıklandığı üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun 123. hükmüne uyarınca; tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye'de tarh edilen Gelir Vergisi'nin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir. Bu halde yabancı memleketlerde elde edilen kazançlar üzerinden ödenen vergiler gelir vergisinden mahsup edilebildiğine göre, gelir vergisi matrahı olmasa bile ödenecek gelir vergisinin hesaplanmasında başka ülkenin kanunlarına göre tespit edilen ve ödenen vergiler dikkate alınmış olmaktadır. Diğer yandan zarar mahsubu ile ilgili Gelir Vergisi Kanunu'nun 88. maddesi uyarınca; tam mükellefiyette 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 mahsup edilebilecektir. Bu halde başka ülke kanunlarına göre ortaya çıkan zararın gelir vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacağı sonucuna varılmaktadır. Bu kapsamda yabancı memleketlerde elde edilen kazançlar üzerinden ödenen vergiler gelir vergisinden mahsup edilebildiğine ve başka ülke kanunlarına göre ortaya çıkan zarar gelir vergisi matrahının tespitinde dikkate alınabildiğine göre, kazancın faaliyetin yapıldığı ülkelerdeki yasalara saptanması da şahsi kanaatimize göre doğru ve gereklidir. Bu halde doğal olarak şahsi kanaatimiz Yılmaz'ın yukarıda belirttiği görüşle uyuşmamaktadır.

⁴ YILMAZ Kazım, "İnşaat Muhasebesi, Vergilendirme ve Asgari İşçilik", Ce-Ka Yayınları, 2. Baskı, 2006, Ankara, s.446

⁵ YILMAZ Kazım, a.g.e., s.446,447

Yılmaz, söz konusu kazançların Türk vergi kanunlarına göre saptanması yurt dışından ayrı olarak Türkiye’de bu işle ilgili defter tutma zorunluluğu getireceği, oysa yurt dışı faaliyetle ilgili yurt içinde defter tutma zorunluluğu olmadığı gibi işletmelerin kendi istekleri ile defter tutmalarının olanaksız olduğu, Vergi Usul Kanunu’nun 227. maddesine göre kayıtların belgelendirilmesinin zorunlu bulunduğu ve tevsikin de aynı Kanun’da belirlenmiş ve ayrıntılı olarak tanımlanmış belgelerle mümkün olduğu ve VUK’da tanımlanmış belgelerin yurt dışından temin edilemeyeceği gerekçeleriyle Türk vergi kanunlarına kazancın tespitinin fiilen mümkün olmadığını belirtmektedir. Diğer yandan genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri vergi yasası olmadığından ve bu halde bu ilkelere göre kazancın tespitinin vergide yasal ilkeleri ile bağdaşmamaktadır⁶.

Yılmaz, vergilendirmenin konusunun yurt dışı inşaat ve onarım organizasyonundan elde edilen gelir olduğu, bu organizasyonun niteliğinin iştirak ilkesi içinde algılanması gerektiği, bu bağlamda yurt dışı kazancın tespitinin temettü kazancı kavramı içinde değerlendirilmesi, Türkiye’de vergilendirilecek yurt dışı kazancı saptamak için yurt dışından elde edilen temettünün saptanmaya çalışılması gerektiğini öne sürmektedir⁷.

Konuya ilişkin önem arz eden ikinci husus yurt dışında yapılan yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazancın ne zaman beyan edileceğine ilişkindir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 42. maddesi uyarınca; birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarım işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın

geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir. Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar. Yabancı memleketlerde yürütülen faaliyetler ilgili ülkenin egemenlik alanı altında yapıldığından ve ilgili ülkede Gelir Vergisi Kanunu’nun hükümleri uygulamayacağından, yurt dışında yapılan yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanunu’nun 42. maddesi dikkate alınarak beyan edilmesi mümkün değildir.

2.2-Kurumlar Vergisi Yönünden:

2.2.1-Genel Hususlar:

Konunun önem arz eden noktası yurt dışı inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançların Kurumlar Vergisi’nden müstesna bulunmasıdır. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5. maddesinin 1. fıkrasının ‘h’ bendi uyarınca yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır. Mezkur bent hükmü uyarınca istisnanın uygulanabilmesi üç şart bulunmakta olup bu şartlar;

- Faaliyetin yurt dışında gerçekleştirilmesi,
- Kazancın inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanması,
- Kazancın Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesidir.

⁶ YILMAZ Kazım, a.g.e., s.446-449

⁷ YILMAZ Kazım, a.g.e., s.449,450

Bu istisnanın uygulanması açısından, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye getirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Söz konusu kazançların Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi istisnadan yararlanılması için yeterlidir. Bu halde, istisna hükmünün uygulanması için kazancın asgari bir vergilendirmeye tabi tutulup tutulmadığına bakılmayacak ve bu kazançlar için tevkifat yapılmayacaktır⁸.

1 seri nolu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde istisnaya ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Tebliğe göre; yurt dışındaki şubelerden elde edilen kazançların genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye'de de aynı tarih itibarıyla genel sonuç hesaplarına kaydedilecektir. Bu hususun Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, kazancın kambyo mevzuatına göre fiilen Türkiye'ye getirilmesinin herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede kazanca tasarruf edilebilmesi yeterlidir. Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazanç, hesaplara intikal ettirilmesi gereken tarihte T.C. Merkez Bankası'nın o gün için tespit ve ilan ettiği döviz alış kurlarıyla değerlendirilecektir. T.C. Merkez Bankası'nca tespit ve ilan olunmayan yabancı paralarda ise Maliye Bakanlığı'nın Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit ve ilan ettiği kurlar dikkate alınacaktır. Yurt dışı faaliyet sonucunda elde edilen kazançlar elde edildiği dönem itibarıyla, Türkiye'de ilgili olduğu geçici vergi matrahının tespitinde de dikkate alınacaktır.

Yurt dışında yapılan inşaat işlerinde kullanılmak üzere alınmış krediler için, inşaat işlerinin sona erdirilmesinden sonra ödenmesi gereken faiz ve kur farkları, yabancı ülkede bunları ödeyecek bir işletmenin kalmaması ve bu işe ilişkin olarak elde edilen hasılatın yurt dışındaki inşaata harcanan kredi tutarı kadar kısmının Türkiye'ye getirilmesi halinde, söz konusu kredi Türkiye'deki merkezin bir borcu haline gelmekte ve merkez tarafından ödenmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Bu kredilere ilişkin olarak yurt dışındaki inşaat işlerinin sona ermesinden sonra doğan kur farkı ve faizler, merkezdeki kurum için ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılmış bir gider niteliğinde olduğundan, genel esaslar çerçevesinde kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

Yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak Türkiye'deki merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında ortaya çıkan ilişkilerde yurt dışındaki işyerine Türkiye'den fatura kesilmek suretiyle yapılan ve o işyerinde maliyet veya gider olarak kabul edilen mal ve hizmet hareketleri ile yurt dışındaki işyeri ile Türkiye'deki merkez arasındaki para hareketlerinin ayrı ayrı hesaplarda izlenmesi ve değerlemenin buna göre yapılması gerekmektedir. Yurt dışındaki işyerine merkez tarafından fatura düzenlenmek suretiyle ihraç olunan emtia ile yurt dışına yönelik olarak fatura düzenlenmek suretiyle yapılan hizmetlerden doğan dövizle bağlı alacak ve borçların aynen mal veya hizmet ihracından doğan alacak ve borçlarda olduğu gibi değerlemeye tabi tutulacağı ve değerlendirme farklarının vergi matrahının tespitinde dikkate alınacağı tabiidir.

⁸ BULUT A. Vahap, "Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj, Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda Kurumlar Vergisi İstisnası", Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı:510, 2008, s. 67

Türkiye’de bulunan merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında gerçekleşen diğer para hareketlerinden doğan alacak ve borçların ise gerçek bir alacak ve borç niteliği taşıması nedeniyle söz konusu para hareketlerine dayalı cari hesap bakiyelerinin değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Ateş, 1 seri nolu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nde yapılan bu düzenlemenin vergi mantığına ve temel vergileme usul esaslarına aykırı olduğunu ileri sürmektedir⁹.

Tam mükellef kurumların aktiflerinde yer alan makine ve teçhizatları, yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak yurt dışına geçici olarak ihraç etmeleri halinde, geçici olarak ihraç edilen ve işin bitiminde Türkiye’ye getirilen makine ve teçhizat ile ilgili olarak Türkiye’de amortisman ayrılmasına son verilecek; işin bitiminde söz konusu makine ve teçhizatların Türkiye’ye ithalinde ise amortisman uygulaması kaldığı yerden devam edecektir. Türkiye’deki merkez genel giderlerinden, yurt dışında yapılan inşaat işlerine pay verilmesi gerekiyorsa yurt dışında gider kaydedilen bu payların Türkiye’de gider kaydedilmesi mümkün olmayacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5. maddesinin 1. fıkrasının h bendi ile yapılan düzenleme yurt dışında ayrı bir şirket kurulmaksızın gerçekleştirilen inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetler için geçerlidir¹⁰. Ancak, yurt dışında yapılacak inşaat ve onarma faaliyetleri nedeniyle, ayrı şirket kurulması durumunda ise Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5. maddesinin 1. fıkrasının ‘b’ bendinde düzenlenen yurt dışı iştirak kazançları istisnasından

yararlanılabılır. Buna göre; kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların; yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10’una sahip olması; kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması; yurt dışı iştirak kazancının kar payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması; iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması ve iştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi şartlarıyla kurumlar vergisinden müstesnadır. Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, 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 şartlar aranmaz.

⁹ ATEŞ Kamil, “Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerinde Merkez ve Şube Arasındaki Cari Hesapların Vergilendirilmesinde Yasal Hata”, Vergi Dünyası, Sayı:321, 2008, s.38

¹⁰ ELELE Onur, “Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerinden Elde Edilen Kazançlar”, Yaklaşım, Sayı: 177, 2007, s.126

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 3. fıkrası uyarınca; iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez. İstisna hükmündeki kazanç kavramı ile kastedilen husus, istisna kapsamındaki faaliyetten elde edilen hasılat ile bu faaliyet için yapılan giderler arasındaki olumlu fark olup, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 3. fıkrasındaki düzenleme ile de faaliyetin diğer bir sonucu olan zararın kurum kazancından indirilmesine izin verilmemektedir. Diğer yandan, bu düzenleme olmasa dahi zararın hesaplara intikalinden söz edilemeyeceği, zira ekonomik bir değerın hesaplara intikalinin söz konusu olabileceği, buna göre intikal kavramının faaliyetin sadece olumlu sonucunu içerdiği yönünde görüş mevcuttur¹¹.

2.2.2- Özellik Arz Eden Hususlar:

Yurt dışında inşaat işi alabilmek için yapılan giderler, yurt dışı faaliyetten doğan zarar olarak kabul edilemez. Zira yurt dışında iş alabilmek için gider yapılırken henüz yurt dışı faaliyet bulunmamaktadır. Bu bakımdan bu giderler yurt dışı faaliyet zararlarının mahsup edilmesine ilişkin prosedür aranmaksızın indirim konusu yapılabirler¹².

Yurt dışında faaliyette bulunan ülkede inşaat ve onarım işlerinin tamamen vergilerden müstesna bulunduğu ve defter tutulmasının gerekmediği durumda, yurt dışı kazancın kazanç veya zararın

nasıl tespit edileceği konusunda tereddütler hasıl olabilmektedir. Bu hususta mümkünse defter tutulması ve bunların doğruluğunun o ülkedeki denetim kuruluşlarına tasdik ettirilmesi önerilebilir. Ancak daha önce de belirtildiği üzere, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu bağlamda adı geçen faaliyetlerden elde edilen kazançların Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi yeterli olup bu kazançların nasıl tespit edildiğini yönünde idare tarafından mükelleflere getirilebilecek bir yükümlülük bulunmamaktadır. Ancak yurt dışı inşaat ve onarım faaliyetlerden elde edilen kazançlar ile bu faaliyetlerden doğan zararlar, kurumlar vergisi matrahını diğer ifadeyle mali karı etkilememekle birlikte, dağıtılabir karı diğer ifadeyle ticari karı etkilediği unutulmamalıdır.

Yurt dışında yapılan inşaat ve onarım işlerinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları göz önünde bulundurulmalıdır.

2.3-Katma Değer Vergisi Yönünden:

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi uyarınca Türkiye'de ticari, sınai ve zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir. Aynı Kanununun 6. maddesine göre işlemlerin Türkiye'de yapılması; malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını, hizmetin ise Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade eder. Bu itibarla, yurt dışı inşaat ve

¹¹ ÜNAL İlyas, "Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerinden Elde Edilen Kazançlarda Kurumlar Vergisi İstisnasına İlişkin Genel Açıklamalar", Vergi Dünyası, Sayı:343, 2010, s. 113

¹² YILMAZ Kazım, a.g.e., s.479

onarım işleri Türkiye’de yapılmadıklarından katma değer vergisine tabi bulunmamaktadırlar.

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 11/1-a maddesi ile yurt dışı bulunan müşteriler için yapılan hizmetler vergiden müstesna tutulmuştur. 26 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılmış sayılması aşağıda belirtilen şartlara bağlanmıştır;

- Fatura veya benzeri belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmeli,
- Hizmet bedel, döviz olarak Türkiye’ye getirilmeli,
- Hizmette yurt dışında yararlanılmalı,
- Hizmet yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.

Bu hususlar incelendiğinde hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması şartının gerçekleşmediği görülmektedir. Dolayısıyla yurt dışında yapılan inşaat ve onarım işlerinin hizmet istisnasından yararlanması söz konusu olmayacaktır. Esasen yurt dışı inşaat ve onarım işleri Türkiye’de yapılmadıklarından katma değer vergisine tabi bulunmamakta ve dolayısıyla vergiye tabi olmayan bir işlemin de istisnadan yararlanması mümkün olmayıp, bu açıklamalar bilgi vermek ve varsa tereddütleri gidermek amacıyla taşımaktadır.

Yurt dışında inşaat ve onarım işleri yapanlar üstlendikleri işlerin bir bölümünü taşeronlara yaptırabilirler. Bu durumda taşeronların uyuğu önem arz etmeksizin taşeronlar tarafından yapılan hizmetler de KDV’ye tabi bulunmamaktadır. Zira bu işler Türkiye’de yapılmamaktadır.

Diğer yandan yurt dışında yapılacak inşaatın prosesinin Türkiye’de çizilmesi halinde, bu hizmetten

yurt dışında yararlanılacağı için proje çizim hizmeti hizmet ihracı kapsamında katma değer vergisinden istisna tutulacaktır.

Kamu idare ve müesseseleri ile vakıf ve dernekler Türkiye’nin tanıtımını yapmak amacıyla yurt dışında okul, cami, çeşme ve benzeri inşaatlar yaptırarak ilgili devletlere bağışlayabilmektedirler. Maliye Bankalığı, alıcının Türkiye’deki kamu idare ve müesseseleri ile vakıf ve dernekler olması ve ödemelerin bunlar tarafından yapılacak olması nedenleriyle bu şekildeki inşaatları yapan Türk müteahhitlerin hizmetlerini hizmet ihracatı kapsamında değerlendirmektedir¹³. Buna karşın Kızılot Maliye Bakanlığının bu görüşünün hatalı olduğunu ileri sürmektedir¹⁴.

Yurt dışında inşaat işi yapanlar bu inşaatlarda kullanmak üzere yurt dışına geçici veya kesin olarak makine, teçhizat ve malzeme götürebilmektedirler. Yurt dışında inşaat, tesisat ve montaj işi alan müteahhitler yurt dışına bir daha Türkiye’ye geri getirmemek üzere götürdükleri makine, teçhizat, inşaat malzemeleri ve işçilerin ihtiyacı olan tüketim maddeleri nedeniyle ihracatçı olarak kabul edilmişlerdir. Dolayısıyla bu kıymetler için ihracat istisnasından yararlanılabilecektir. Buna ek olarak 02.02.1996 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan Müteahhitlik Hizmetlerine İlişkin Tebliğde de, yurt dışına inşaat, tesisat ve montaj işi üstlenen müteahhitlerin kendi şantiyelerine yaptıkları inşaat malzemesi ve işçilerinin ihtiyacı olan tüketim maddeleri sevkiyatının (kesin ihraçlar) KDV açısından yurt dışındaki müşteriye teslim niteliğinde olduğu belirtilmiştir.

Öte taraftan, bahis konusu makine ve teçhizatların Türkiye’ye geri getirilmek üzere geçici

¹³ Konuya ilişkin Maliye Bakanlığının 13.06.1996 Tarih ve 26343 Sayılı Muktezası Bulunmaktadır.

¹⁴ KIZILOT Şükrü, a.g.e., s.461

olarak yurt dışına gönderilmesi halinde bu iktisadi kıymetler için ihracat istisnasının uygulanmıyacağı tabiidir. Buna karşın geçici olarak yurt dışına gönderilen malların Dış Ticaret Müsteşarlığının izniyle yurt dışında satılması durumunda, malların kesin satışının ve kesin gümrük çıkışının yapıldığı tarihte ihracat istisnası uygulanabilir¹⁵.

2.4- Vergi Usul Kanunu Yönünden:

2.4.1- Defter Tutma:

Yurt dışında inşaat ve onarma işleri yapanların bu faaliyetleri nedeniyle Vergi Usul Kanunu uyarınca defter tutma zorunlulukları bulunmaktadır. Türk Vergi Kanunlarında bu yönde bir mükellefiyet tesis edilmemiştir. Diğer yandan yurt dışında inşaat ve onarma işleri yapanların bu işlerle ilişkin defter tutma yükümlülükleri ilgili ülke kanunlarına göre belirlenecektir. Konuya ilişkin çalışmanın 2.2.2 bölümünde de belirtildiği üzere, yurt dışında faaliyette bulunan ülkede inşaat ve onarım işlerinin tamamen vergilerden müstesna bulunduğu ve defter tutulmasının gerekmediği durumda, yurt dışı kazancın kazanç veya zararın nasıl tespit edileceği konusunda tereddütler hasıl olabilmektedir. Bu hususta mümkünse defter tutulması ve bunların doğruluğunun o ülkedeki denetim kuruluşlarına tasdik ettirilmesi önerilebilir. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu bağlamda adı geçen faaliyetlerden elde edilen kazançların Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi yeterli olup bu kazançların nasıl tespit edildiğini yönünde idare tarafından mükelleflere getirilebilecek bir yükümlülük bulunmamaktadır.

2.4.2-Yurt Dışında Kullanılan Amortismanla Tabi İktisadi Kıymetlerin Amortismanları:

Türkiye’de amortismanla tabi tutulurken yurt dışında iş yapılan ülkeye götürülen veya doğrudan temin edilen amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin ilgili ülke kanunlarının öngördüğü oran ve esaslar dahilinde amortismanla tabi tutulmaları gerekmektedir. Bu iktisadi kıymetlerin daha sonra Türkiye’ye getirilmeleri halinde, değeri henüz tamamen itfa edilmemiş olanlar için Türkiye’de geçerli olan amortisman oranları esas alınacaktır.

1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde belirtildiği üzere; tam mükellef kurumların aktiflerinde yer alan makine ve teçhizatları, yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak yurt dışına geçici olarak ihraç etmeleri halinde, geçici olarak ihraç edilen ve işin bitiminde Türkiye’ye getirilen makine ve teçhizat ile ilgili olarak Türkiye’de amortisman ayrılmasına son verilecek; işin bitiminde söz konusu makine ve teçhizatların Türkiye’ye ithalinde ise amortisman uygulaması kaldığı yerden devam edecektir.

3- SONUÇ

Bu çalışmada, yurtdışı inşaat ve onarım işlerinin gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi ile Vergi Usul Kanunu karşısındaki durumu açıklanmaya çalışılmış ve konuya ilişkin özellik arz eden hususlara değinilmiştir. Ancak soyut ve durağan hukuk kurallarının somut ve değişken hayatı her zaman tamamı ile karşılaması mümkün değildir. Bu hallerde, vergilemenin temel mantığına yansıtan Vergi Usul Kanununun 3/B maddesinin; “vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır” hükmünden hareket edilmesi gerekmektedir.

¹⁵ KIZILOĞLU Şükür, a.g.e., s.461

İnşaat sektörü Türkiye ekonomisinin temel taşlarından, can damarlarından bir tanesini oluşturmaktadır. Sektörün Türkiye açısından önemi izahtan varestedir. Bu itibarla, sektöre her türlü destek ve teşvikin sağlanması ve önünde yer alan engellerin kaldırılması ülke için elzemdir. Aksi halde kaybeden sektör değil ülke olacaktır.

KAYNAKÇA

ATEŞ Kamil, "Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerinde Merkez ve Şube Arasındaki Cari Hesapların Vergilendirilmesinde Yasal Hata", Vergi Dünyası, Sayı:321, 2008

BULUT A. Vahap, "Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj, Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda Kurumlar Vergisi İstisnası", Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı:510, 2008

Dış Ticaret Müsteşarlığı Anlaşmalar Genel Müdürlüğü, "Yurt Dışı Müteahhitlik Hizmetleri Sektörü", www.ydmh.gov.tr, 30.03.2010

ELELE Onur, "Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerinden Elde Edilen Kazançlar", Yaklaşım, Sayı: 177, 2007

KIZILOT Şükrü, "İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik", Yaklaşım Yayıncılık, Yenilenmiş 11. Baskı, 2008

GÜNEŞ Şibli, "Yurt Dışı İnşaat, Onarma, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlere Yönelik Vergisel Avantajlar", Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı:258, 2009

ÜNAL İlyas, "Yurt Dışında yapılan İnşaat, Onarma, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerinden Elde Edilen Kazançlarda Kurumlar Vergisi İstisnasına İlişkin Genel Açıklamalar", Vergi Dünyası, Sayı:343, 2010

YILMAZ Kazım, "İnşaat Muhasebesi, Vergilendirme ve Asgari İşçilik", Ce-Ka Yayınları, 2. Baskı, 2006, Ankara