

YURT DIŞI İNŞAAT, ONARMA VE MONTAJ İŞLERİ KAZANÇLARINA GÖTÜRÜ GİDER UYGULAMANIN AVANTAJI VAR MIDIR?

GİRİŐ

Bilindiđi üzere, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 24'üncü maddesi gereğince, yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj işlerinden sağlanan kazançlara belirli şartların gerçekleşmesi halinde, 01.01.1994 ve 31.12.2003 tarihleri arasında kurumlar vergisi istisnası uygulanmıştır.

Bu istisna, 4842 sayılı Kanun'un¹ 18'inci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin 7 numaralı bendinde yeniden düzenlenerek istisna, kalıcı niteliğe büründürülmüŐtür. Ayrıca, geçici 24'üncü maddede aranan bir çok şart yeni düzenlemede aranmamıştır. Diğer taraftan, yine 4842 sayılı Kanun ile istisna kazançlar üzerinden yapılan stopajının kaldırılması ile yurt dışında yapılan inşaat, onarma ve montaj işlerinden sağlanan kazançlardan da istisna stopajı yapılmayacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun "İndirilecek giderler" başlıklı 40'ıncı maddesinin 1 numaralı bendinin parantez içi hükmünde, götürü gider uygulaması düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre, yurt dışında yapılan inşaat, onarma ve montaj işleri için de götürü gider uygulanması mümkündür.

Biz bu yazıda, yurt dışında yapılan inşaat, onarma ve montaj işlerine uygulanabilecek olan götürü giderin bu uygulamadan faydalanan kurumlar vergisi mükellefleri için herhangi bir avantaj sağlayıp sağlamayacağını açıklayacağız.

I. KONU İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

Gelir Vergisi Kanunu'nun "İndirilecek giderler" başlıklı 40'ıncı maddesinin 1 numaralı bendinin parantez içi hükmünde, götürü gider uygulaması düzenlenmiştir. Kanun hükmü aynen aşağıdaki gibidir.

"... (İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilavaten 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.)"

Diğer taraftan, 194 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde² konu ile ilgili açıklamalar yapılmıştır. Tebliđe yurt dışı inşaat, onarma ve montaj işleri ile ilgili olarak yapılan açıklamalar aŐağıda özetlenmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesine göre, kanuni veya iş merkezlerinden herhangi birisi Türkiye'de bulunan kurumlar gerek Türkiye'de gerekse yabancı memleketlerde

¹ 4842 sayılı Kanun, 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² 194 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği, 07.03.1996 tarih ve 22573 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilmektedir. Bununla birlikte, yabancı memleketlerde elde edilerek Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen benzeri vergiler, aynı Kanun'un 43'üncü maddesi hükmü uyarınca Türkiye'de tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilmektedir.

Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde bulunan kurumlar, bu işlerden elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla **götürü olarak hesapladıkları giderleri, söz konusu yurt dışı faaliyetlerden sağlanan kazançlardan düşecekler ve kalan kısmı Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettireceklerdir.**

İnşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde götürü gider uygulamasına esas alınacak hasılat, mükelleflerin bu faaliyetlerinden elde edilen ve genel esaslar çerçevesinde tevsik edilen döviz cinsinden yurt dışı hasılatı ifade etmektedir. Azami götürü gider tutarının hesaplanmasında, kazancın Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirildiği tarihte geçerli olan T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınacaktır. Buna göre, azami götürü gider tutarı, mükellefin döviz cinsinden inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet hasılatına söz konusu tarihteki döviz kurunun uygulanması suretiyle tespit edilecektir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinin 7 numaralı bendine 3380 sayılı Kanunla eklenen ikinci fıkra hükmüne göre, tam mükellefiyete tabi kurumların yurt dışı faaliyetlerden elde ettikleri zararlar gider olarak hasılatından indirilebilmektedir.³ Bu zararların indirimine ilişkin uygulama esasları 01.02.1986 tarih ve 49651 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 34 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde açıklanmıştır.

Buna göre, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlere ilişkin faaliyetlerin zararları sonuçlanmış olması götürü gider hesaplanmasına engel teşkil etmemektedir. Bu durumda, götürü olarak hesaplanan giderler, bu zararları artırıcı bir unsur olacak ve genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır.

Öte yandan, yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar hakkında Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 24'üncü maddesine göre istisna uygulayan mükellefler de söz konusu faaliyetlerine karşılık olmak üzere götürü gider hesaplayabileceklerdir.

Bu mükellefler, yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri, söz konusu yurt dışı faaliyetlerden sağlanan kazançlardan düşecekler ve kalan kısmı Türkiye'deki genel netice hesaplarına intikal ettireceklerdir. Böylece Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 24'üncü maddesine göre kurumlar vergisinden müstesna tutulacak kazanç tutarı hesaplanan götürü gider tutarı kadar azalmış olacaktır.

II. YURT DIŞI İNŞAAT, ONARMA VE MONTAJ İŞLERİ KAZANÇLARINA GÖTÜRÜ GİDER UYGULAMANIN AVANTAJI VAR MIDIR?

Yukarıda belirtildiği gibi, yurt dışı inşaat, onarma montaj işleri kazançlarına 31.12.2003 tarihine kadar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 24'üncü maddesi hükmü uygulanmaktaydı. Bu uygulama kapsamında, yurt dışı inşaat, onarma ve montaj işlerinden elde edilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmekte, ancak, aynı madde hükmü gereğince

³ Yurt dışı zararların indirimi 5228 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun mükerrer 14'üncü maddesinde yeniden düzenlenmiştir.

değişken oranlı istisna kazanç stopajı yapılmaktaydı. Bu uygulama döneminde, yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü gider hesaplayan ve hesapladıkları bu giderleri, söz konusu yurt dışı faaliyetlerden sağlanan kazançlardan düşerek kalan kısmı Türkiye'deki genel netice hesaplarına intikal ettiren kurumlar vergisi mükelleflerinin, kurumlar vergisinden müstesna tutulacak kazanç tutarı hesaplanan götürü gider tutarı kadar azalmaktaydı.

Kurumlar vergisinden müstesna tutulacak kazanç tutarının azaltılması kurumlar vergisi matrahının artmasına sebep olmaktadır. Ancak, geçici 24'üncü maddenin uygulandığı dönemde geçerli olan istisna kazanç stopajı mükelleflerin bu uygulamayı seçmelerine neden olmaktadır. Çünkü, götürü gider uygulayarak, kurumlar vergisinden istisna edilecek kazancını azaltan mükellefler aynı zamanda istisna stopajı matrahlarını da azaltmaktaydılar. Dolayısıyla, istisna kazanç stopaj matrahları uyguladıkları götürü gider miktarı kadar azalan mükellefler, yurt dışı inşaat, onarma ve montaj işlerinden elde edilen kazançlara götürü gider uygulama yolunu seçmekteydiler.

Ancak, 4842 sayılı Kanun ile istisna kazançlar üzerinden yapılan stopajın kaldırılması ile yurt dışı inşaat, onarma ve montaj işlerinden elde edilen kazançlara uygulanan kurumlar vergisi istisnası, diğer istisnalarda olduğu gibi, tam istisna niteliğine kavuşmuş ve bu kazançlar üzerinde herhangi bir vergi yükü bırakılmamıştır.

4842 sayılı Kanunla istisna kazanç stopajının kaldırılması sonrasında bu kazançlara götürü gider uygulamanın herhangi bir avantajı kalmamıştır. Çünkü, bu kazançlar üzerinden artık istisna kazanç stopajı yapılmamaktadır. Dolayısıyla istisna kazançlar üzerinden stopajın yapıldığı dönemde stopaj matrahını azaltmak amacıyla uygulanan götürü giderin artık bir anlamı kalmamıştır.

Yurt dışındaki inşaat, onarma ve montaj işleri ile ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri, söz konusu yurt dışı faaliyetlerden sağlanan kazançlardan düşen ve kalan kısmı Türkiye'deki genel netice hesaplarına intikal ettiren kurumlar vergisi mükellefleri, kurumlar vergisinden müstesna tutulacak kazanç tutarlarını hesaplanan götürü gider tutarı kadar azaltmış olacaklardır. Diğer taraftan Türkiye'deki genel netice hesaplarına intikal ettirilecek olan yurt dışı faaliyet kazancı da götürü gider tutarı kadar azalacağından, yurt dışı inşaat, onarma ve montaj işlerinden elde edilen kazançlara götürü gider uygulanmasının kurumlar vergisi matrahına olumlu ya da olumsuz herhangi bir etkisi olmayacaktır.

Konuyu bir örnek yardımıyla daha iyi anlatabiliriz.

Örnek:

(A) Limited Şirketi, 2004 yılında döviz karşılığı yapılan yurt dışı inşaat işinden 900.000.000.000.–TL. hasılat elde etmiştir. Şirketin anılan yılda yurt dışı inşaat faaliyeti ile ilgili Gelir Vergisi Kanununun 40/1'inci maddesi kapsamına giren 4.000.000.000.–TL. belgesiz gideri bulunmaktadır.

Bu durumda ticari kazançtan indirilebilecek götürü gider tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Belgelendirilmemiş giderler	10.000.000.000.–TL
-----------------------------	--------------------

Belgesiz giderlere karşılık olmak üzere ticari kazançtan indirilebilecek götürü gider tutarı (900.000.000.000 x % 05 =)	4.500.000.000.-TL
Götürü Gider Tutarı	4.000.000.000.-TL

Bu durumda, Türkiye'deki genel netice hesaplarına intikal ettirilecek yurt dışı faaliyet kazancı 4.000.000.000.-TL. azalmış olacaktır. Dolayısıyla faydalanılacak istisna tutarı da aynı miktarda azalacaktır. İstisna kazançlar üzerinden stopaj yapılmadığı dikkate alınır, götürü gider uygulamanın herhangi bir avantajı olmayacaktır.

SONUÇ

Yurt dışı inşaat, onarma ve montaj işlerinden elde edilen kazançlara götürü gider uygulanması sonucunda; Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilecek yurt dışı kazanç tutarı götürü gider kadar azalmaktadır. Diğer taraftan bu uygulama, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin 7 numaralı bendine göre uygulanacak istisna tutarını da aynı miktarda azaltacaktır. Bu durumda; kurum kazancındaki azalma ile kurumlar vergisinden istisna edilecek kazançtaki azalma eşit olacağı için kurumlar vergisi matrahında herhangi bir değişme olmayacaktır.

4842 sayılı Kanun ile kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar üzerinden yapılmakta olan stopajın kaldırılmasından sonra yurt dışı inşaat, onarma ve montaj işlerinden elde edilen kazançlara götürü gider uygulamanın herhangi bir anlamı olmayacaktır. 4842 sayılı Kanun öncesinde istisna stopajı matrahını azaltıcı etkisi olan götürü gider uygulamasının, 4842 sayılı Kanun uygulamasından sonra, kurumlar vergisi matrahına, olumlu ya da olumsuz herhangi bir etkisi olmayacaktır.

Emre KARTALOĞLU
Gelirler Kontrolörü