

Duyuru Tarihi : 02.11.2007
Duyuru No : DUYURU/2007-161
Yayımlandığı Yer : E- YAKLAŞIM / KASIM 2007 / Sayı : 52,

Adem KEFELİOĞLU
SMMM, Vergi Denetim Müdürü
adem.kefelioglu@bdodenet.com.tr

YURT DIŞINDA YAPILAN İNŞAAT, ONARIM, MONTAJ İŞLERİ VE TEKNİK HİZMETLERLE İLGİLİ İSTİSNA UYGULAMASI

Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerle ilgili istisna uygulaması, 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanununda, yurt dışından elde edilen kazancın şube kazancı veya iştirak kazancı olmasına göre, iki farklı şekilde düzenlenmiştir.

Aşağıda öncelikle yurt dışı inşaat ve onarım işleriyle ilgili istisna uygulaması açıklanmış, ardından muafiyet şartlarının sağlanamadığı durumlarda yurt dışında ödenen vergilerin nasıl mahsup edileceği, yurt dışı faaliyetlerin zararlar sonuçlanması halinde, sözkonusu zararın mahsup imkanının bulunup bulunmadığı irdelenmiştir. Sonuç bölümünde ise istisna uygulaması ile ilgili şahsi görüşlerimize yer verilmiştir.

Mükelleflere, detaylı bilgi için 1 no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğindeki ilgili düzenlemelere bakmalarını, tereddütlü hususlarda Bakanlıktan alınacak görüşlere göre hareket etmelerini öneriyoruz.

1. Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnası :

KVK'nun 5/1-g maddesine göre yurt dışı şube kazançları istisnasıyla ilgili genel düzenleme aşağıdaki gibidir;

“Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan kurum kazançları;

- *Bu kazançların, doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,*
- *Kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,*
- *Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.”*

Yurt dışı şube kazançlarıyla ilgili, inşaat işlerini de kapsayan genel istisna prensibi böyle olmakla birlikte, KVK'nun 5/1-h maddesinde, yurt dışı inşaat kazançlarıyla ilgili özel bir istisna hükmüne yer verilmiştir. Buna göre;

“Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar”

kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu hükme göre, istisnadan yararlanılabilmesi için aranan tek şart, bu kazançların Türkiye’de genel netice hesaplarına intikal ettirilmesinden ibarettir. Önemle belirtmek isteriz ki istisnadan yararlanmak için kazancın Türkiye’ye getirilme şartı aranmamaktadır.

2. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası :

Yurt dışı iştirak kazançlarıyla ilgili genel nitelikteki istisna şartları KVK’nun 5/1-b hükmünde düzenlenmiş olup, aşağıdaki gibidir;

“Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan iştirak kazançları;

- *İştirak payını elinde tutan şirketin, 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 (Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır.),*
- *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 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,*
- *İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi.”*

Yurt dışı iştirak gelirleriyle ilgili, inşaat kazançlarını da kapsayan genel istisna prensibi böyle olmakla birlikte, yukarıdaki aynı maddenin son bendinin ikinci fıkrasında (KVK 5/1-b-4), yurt dışı inşaat kazançlarıyla ilgili özel bir istisna hükmü getirilmiştir. Buna göre;

“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 bentte belirtilen şartlar aranmaz.”

Buna göre, yurt dışı kurum veya ortaklıklara iştirak yoluyla, yurt dışından elde edilen inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet kazançları, istisna uygulaması açısından öncelikle bu özel hükme göre değerlendirilecek, eğer şartlar sağlanmıyor ise bu durumda genel istisna şartlarına bakılacaktır. Bu şartların da sağlanamaması halinde, söz konusu kazançlar yurt içinde kurumlar vergisi matrahına dahil edilecektir.

3. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu :

İnşaat işleriyle ve/veya diğer işlerle iştigal eden yabancı kurumlardan elde edilen iştirak kazançları, mükelleflerin bunlara tasarruf ettikleri tarihlerde (yabancı kurumun belirlediği kar dağıtım tarihinde) Türkiye'deki genel netice hesaplarına intikal ettirilmesi ve eğer istisna şartları sağlanamıyor ise Türkiye'de kurumlar vergisi matrahına dahil edilmesi gerekmektedir.

İstisna şartlarını taşımadığı cihetle Türkiye'de vergiye tabi olan sözkonusu kazançlar üzerinden mahallinde ödenen vergiler, belli şartlar ve sınırlar dahilinde Türkiye'de hesaplanan vergiden mahsup edilebilmektedir. Kazanç yetersizliği, zarar vs gibi nedenlerle mahsup edilemeyen vergilerin ise izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

Mahsup işlemleriyle ilgili yasal düzenlemeler KVK'nun 33'ncü maddesinin 1 ila 9'ncü bentlerinde düzenlenmiş olup, konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalara 1 no.lu KVK Genel Tebliğinde yer verilmiştir. Tebliğde konuyla ilgili açıklamalar yeterince anlaşılır olduğundan, burada tekrarından kaçınılmış, sadece ilgili Tebliğe işaret etmekle yetinilmiştir.

Mükelleflerin, mahsup işlemleriyle ilgili uygulama yapmadan önce Tebliğ'e göre hareket etmeleri, Türkiye'de mahsup edilebilecek azami mahsup sınırına dikkat etmeleri, mahsuba konu mahallinde ödenen vergileri Tebliğdeki düzenlemelere uygun olarak belgelemeleri ve varsa ilgili ülke ile yapılmış olan Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşması hükümlerini de ayrıca göz önünde bulundurmaları gerekmektedir.

4. Yurt Dışı İnşaat İşleriyle İlgili Oluşan Zararların, Yurt İçinde Hesaplanan Kurumlar Vergisi Matrahından İndirimi :

Konumuzun dışında olmakla beraber bu hususa da kısaca değinmeyi faydalı buluyoruz. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun zarar mahsubuyla ilgili 9/b maddesine göre;

"Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetten 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,*
- *Bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı halinde indirim konusu yapılır."*

1 no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin yurt dışı zararların mahsubuyla ilgili 9.1 no.lu bölümünde yapılan açıklamalar ise şöyledir;

"Kurumların yurt dışı faaliyetlerinden zarar doğması halinde, maddede belirtilen koşullar dahilinde yurt dışı zararların kurum kazancından indirilebilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, kazançları Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen faaliyetlere ilişkin yurt dışı zararların mahsup imkanı yoktur."

Buna göre, yurt dışı inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilmiş olduğundan, bu faaliyetlerden zarar doğması halinde, bu zararlar diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirim konusu yapılamaz.

Türkiye’de indirim konusu yapılan yurt dışı zararların ilgili ülkede mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye’de beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup ya da gider yazılmadan önceki tutar olacaktır.”

Tebliğde, yurt dışı inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirildiğinden, bu faaliyetlerden zarar doğması halinde, bu zararların diğer faaliyetlerden indirim konusu yapılamayacağı belirtilmektedir.

Yurt dışında ayrı bir şirket kurulması ve bu şirket bünyesinde gerçekleştirilen inşaat ve onarım faaliyetleri sonucu zarar oluşması halinde, sözkonusu zararların yurt içinde indirim konusu yapılması da pratikte mümkün değildir. Zira bu istisna, yurt dışındaki şirketin temettü dağıttığı durumda uygulanan bir istisna olup, ayrı tüzel kişiliği olan bu şirket ve ortaklıkların zararlarını Türkiye’deki şirkete intikal ettirmeleri mümkün değildir. Bu durum sadece yurtdışındaki şirketin iflası veya tasfiyesi durumunda karşılaşılabilecek bir durum olup, buradan kaynaklanan zararların Türkiye’de gider yazılması konusunda bir tereddüt yoktur.

5. Sonuç ve Değerlendirmemiz :

Mükerrer vergilemeyi önlemek ve yurt dışı inşaat işleri ile teknik hizmetleri teşvik etmek amacıyla getirilmiş olan yurt dışı inşaat kazançları istisnası, pratikte mükellef lehine önemli bir avantaj getirmediği gibi, yurt dışı inşaat faaliyetinin zararlı olması halinde, zarar mahsup hakkına imkan vermemesi nedeniyle mükellef aleyhine sonuç vermektedir.

Vergi yükü ülkemize göre nispeten daha düşük olan ülkelere elde edilen kazançlar açısından, sözkonusu istisnanın mükellef lehine bir avantajı olmakla beraber, Türkiye’deki kurumlar vergisi oranının % 20’ye çekilmesiyle bu avantaj da önemli ölçüde ortadan kalkmıştır.

Dolayısıyla sözkonusu istisnanın ya tamamen kaldırılması ya da inşaat faaliyetinin zararlı sonuçlanması halinde, zarar mahsup hakkına imkan verecek şekilde revize edilmesine ihtiyaç vardır.