

YURT DIŞI İNŞAAT VE ONARIM KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Şefik ÇAKMAK
Yeminli Mali MűŐavir

TÜRMOB YAYINLARI- 110
ANKARA - 2000
Sirkűler Rapor Serisi
Seri No : 2000 - 4

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın - Yayın Servisi

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB'u bağlamaz.

ÖNSÖZ

TÜRMOB olarak temel amacımız sürekli eğitimidir. Sürekli eğitim anlayışımızı yaşama geçirebilmek, meslektaşlarımızı, stajyerlerimizi bilgilendirmek, bilgi ve birikimimizi tüm topluma sunabilmek için her alanda, konunun uzmanları ile birlikte **SİRKÜLER RAPOR** kitapçıklarını yayımlıyoruz.

SİRKÜLER RAPOR kitapçıklarını, ilk yayınladığımız günden bugüne değin; Meslektaşlarımız, Meslek mensubu adaylarımız, öğrenim kurumlarında eğitim verenler, alanlar, yöneticilerimiz ve konu ile ilgili olanlar tarafından yoğun ilgi ve beğeni ile karşılanması bizleri mutlu etmiştir.

Son 20-25 yıllık dönemde, iş adamlarının dış ülkelere açılması ve çeşitli inşaat işlerinin yapımının üstlenilmesi ile yurt dışı inşaat ve onarım kazançlarının vergilendirilmesi konusunun önemi artmıştır. Ancak, gerek vergi yasalarımızda, gerek vergi idaresinin açıklamalarında, gereksede yargı kararlarında, meslek mensuplarımızın yurt dışı inşaat işleri konusunda yararlanabileceği yeterli bilgi, kaynak bulunmamaktadır. Bu alandaki noksanlığın giderilmesine katkıda bulunmak için, Yeminli Mali Müşavir Şefik ÇAKMAK tarafından hazırlanan "**YURT DIŞI İNŞAAT VE ONARIM KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ**" adlı çalışma, kaynak niteliğindedir.

Yurt dışı inşaat ve onarım kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin kitapçığın uygulamacılara yol göstermesini ve yararlı olmasını diliyoruz. Eğitim serimize gösterilen ilgi ve destekten dolayı meslektaşlarımıza ve stajyerlerimize teşekkür ediyorum.

Uğur BÜYÜKBALKAN
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

YURT DIŞI İNŞAAT VE ONARIM KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ	1
1. GENEL DEĞERLENDİRME	1
2. YURT DIŞI İNŞAAT VE ONARIM KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİNDEKİ YASA VE SİSTEM DEĞİŞİKLİKLERİ.	6
3. YURT DIŞINDAKİ ORGANİZASYONUN VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ	10
3.1. Merkez-Şube (Şantiye) Yaklaşımı	12
3.2. İŞtirak İlişkisi BiÇimindeki Yaklaşım	13
4. YURT DIŞI KAZANCIN ELDE EDİLMESİ	15
5. YURT DIŞI KAZANCIN SAPTANMASI	23
5.1. Faaliyetin Yapıldığı Ülke Yasalarına GÖre Kazancın Saptanması	24
5.2. TÖrk Vergi Kanunlarına GÖre Kazancın Saptanması	26
5.3. Uluslararası Muhasebe İlke ve Standartlarına GÖre Kazancın Saptanması	27

6. YURT DIŞI KAZANCIN BEYANI	30
7. YURT DIŞI İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ KAZANCINDAN TÜRKiYE'DE ALINACAK VERGiNİN HESAPLANMASI	36
7.1. Yurt Dışı İnşaat ve Onarım İŞleri Kazancından Genel Hükümlere Göre Alınacak Verginin Hesaplanması	36
7.2. Yurt Dışı İnşaat ve Onarım İŞleri Kazancından Kurumlar Vergisi Kanunu' nun Geçici 24' ncü Maddesine Göre Alınacak Verginin Hesaplanması	38
7.3. Yurt Dışı İnşaat ve Onarım İŞleri Kazancından İŞtirak Kazancı Esasına Göre Alınacak Verginin Hesaplanması	42
8. YURT DIŞI İNŞAAT VE ONARIM FAALİYETİNİN YURT İÇİ FAALİYETLE İLiŐKİŐİ, YURT İÇİ FAALİYETE ETKİŐİ VE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR	43
8.1. Merkez Genel Giderlerinden Yurt Dışı Őantiyelere Pay Verilmesi	43
8.2. Merkez İle Yurt Dışı Şantiye Arasındaki Hesapların Değerlendirilmesi	46
8.2.1. Ülke Dışı Faaliyete Tahsis Edilen Sermayenin Cari Hesapta Değerlendirilmesi	46
8.2.2. Merkez Firma Defterlerinde İzlenen Ülke Dışı Şantiye Cari Hesabı	47
8.2.2.1. Yurt Dışı İnşaat Onarım Kazancı Karşılığı Gelen Paralar.	51

8.2.2.2.İşçi Ücreti ve Malzeme Bedeli	
Karşılığı Olarak Gelen Paralar	54
8.2.2.3.Yurt Dışına Gönderilen Sabit Kıymetler	
Üzerinden Ülke Dışında Ayrılmış Amortismanlar	
Karşılığı Olarak Gelen Paralar	58
8.3. Yurt Dışına Sabit Kıymet Gönderilmesi ve	
Gönderilen Sabit Kıymetin Geri Dönüşü	59
8.3.1. Yurt Dışına Sabit Kıymet Gönderilmesi	59
8.3.2. Yurt Dışına Gönderilen veya Yurt Dışında	
Edinilen Sabit Kıymetin Geri Dönüşü	61
8.4. Yurt Dışı ZararlarınYurt İçi Kazançtan İndirilmesi	63
8.4.1. Yurt Dışı Zarar İndiriminin Genel Değerlendirilmesi	63
8.4.2. Zarar İndiriminin İşleyişinin Açıklanması	67
8.4.2.1.Yurt Dışı Zararın Tevsiki	67
8.4.2.2.Yurt Dışında Oluşan ZararınYurt Dışında Mahsubu	
Durumunda KVK'nun 14/7. Maddesinin Uygulanması . . .	69

**9. YURT DIŞI FAALİYETİN SONAERMESİNDEVE YURT
DIŞINDAKİ İKTİSADİ DEĞERLERİNTÜRKİYE'YE
GETİRİLMESİNDE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR71**

**10.YURT DIŞI İNŞAAT VE ONARIM KAZANÇLARININ
VERGİLENDİRİLMESİYÖNTEMLERİ İLE İLGİLİ
SORUNLAR İÇİN ÇÖZÜM ÖNERİLERİ77**

10.1.	Yurt Dışı İnşaat ve Onarım Kazançlarının Vergilendirilmesi Sorunlarının Vergi Anlaşmaları İle Topdan Çözümlemesi Arayışları	77
10.2.	Merkez İle Yurt Dışı Şantiye Arasındaki Hesapların Değerlemesi	80
10.3.	Ülke Dışı Faaliyetlere Tahsis Edilen Sabit Kıymetlerin Merkez Vergi Matrahına Etkisi	80
10.4.	Yurt Dışı Faaliyetin Bitimi İle merkeze Taşınmanın Yarattığı Fiktif Kazancın Vergilendirilmesi Sorunu	81

YURT DIŞI İNŞAAT VE ONARIM KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

1. GENEL DEĞERLENDİRME

Vergilendirmenin temel iki kavramı, verginin konusu yani verginin ne üzerinden alınacağı ve verginin mükellefi yani verginin kimden alınacağıdır. Bu iki kavram vergilemenin çerçevesidir. Vergi kanunlarında bu iki kavramı düzenleyen maddelerden sonra vergi uygulaması için daha teknik maddeler düzenlenir ve bu maddeler ile vergilemenin gerçekleştirilmesi sağlanır. Verginin mükellefi ve konusu verginin uygulama alanını belirleyecektir. Genel ilke vergi alanının belirlenmesinde Devletin egemenlik sınırlarının esas alınmasıdır. Vergi uygulaması açısından Devletin egemenlik sınırlarının çizilmesi sanıldığı kadar kolay olmamıştır. Gelir ve kurumlar vergilerinde verginin konusu gerçek kişinin geliri veya kurum kazancıdır. Ancak gerçek kişi gelirinin veya kurum kazancının belirlenmesinde, ülke sınırları içinde elde edilen gelir veya kurum kazancı ile ülke sınırları dışında elde edilen gelir ve kurum kazancı ayırımı kendiliğinden gündeme gelmektedir. Devletin egemenlik sınırlarının, dar anlamda, ülke sınırları ile belirlendiği gerçeğinden yola çıkılırsa, verginin konusunun ülke sınırları içinden elde edilen gelir veya kurum kazancı olacağı sonucuna varırız. Oysa Devletin yurttaşları üzerindeki egemenlik hakkı, bir anlamda, egemenlik sınırlarını ülke sınırları ilerisine taşıyabilmektedir. Ülke sınırları içindeki egemenlik hakkı ise, ülke sınırları içinde oluşan olaylar ne deniyle, başka ülkelerdeki kişilere egemen olmayı olanaklı kılmaktadır. Bu durum tüm dünyada iki değişik mükellefiyet anlayışının ve şeklinin doğmasına neden olmuştur. Birinci mükellefiyet şekli tam mükellefiyettir. Gelir ve kurumlar vergisi yönünden ülke sınırları içinde yerleşik gerçek veya tüzel kişiler bu konumları nedeniyle Devletin egemenlik hakkını ülke sınırları dışına taşımakta, dolayısıyla ülke içinden veya dışından elde ettikleri tüm gelir veya kurum kazancı üzerinden egemen devlet vergileme

hakkını elde etmektedir. İşte gerek ülke içi, gerek ülke dışı tüm gelirleri veya kurum kazançları üzerinden vergiye tabi gerçek veya tüzel kişiler tam mükellef adı ile anılmaktadırlar. Ülke sınırları içinden gelir veya kurum kazancı elde eden ülke dışında yerleşik gerçek veya tüzel kişiler ise ülke içi egemenlik hakkı sonucu vergilendirilmektedirler. Ülke içinde yerleşik olmayanlar, yalnızca ülke içinden elde edilen gelir veya kurum kazancı nedeniyle vergilendirilmekte ve bunlar da dar mükellef diye adlandırılmaktadırlar. Bu açıklamalarımızdan da anlaşılacağı gibi, bir devletin egemenlik sınırları, bir başka devletin egemenlik sınırları içine girebilmektedir. Ülke sınırları dışından elde edilen aynı gelirin yerleşiklik ilkesine göre yerleşilen ülkede, egemenlik ilkesine göre de gelirin elde edildiği ülkede olmak üzere iki ayrı devlet tarafından iki kez vergilendirilmesi gündeme gelebilmektedir. Bu olasılık çifte vergileme kavramını yaratmakta, ülkeler arasında çifte vergilemeyi önlemek için vergi anlaşmaları yapılmaktadır.

Özetlersek ülke içi ve ülke dışı tüm gelir veya kurum kazançları üzerinden vergilendirilmek durumunda olan gerçek veya tüzel kişiler tam mükellef, yalnızca ülke içi gelir veya kurum kazancı üzerinden vergilendirilmek durumunda olan gerçek veya tüzel kişiler dar mükelleftirler. Gelişmekte olan ülkeler arasında sayıldığımızdan, ülkemiz içinde yerleşik kişilerin yurt dışından gelir veya kazanç elde etmeleri (dış yatırım) olağan bir uygulama olmamıştır. Oysa ülke dışı gelir ve kazanç elde edilmesinin (dış yatırım) yoğun olduğu gelişmiş ülkelerde yerleşik kişilerin ülkemiz içindeki ekonomik uğraşları nedeniyle gelir ve kazanç elde etmeleri (yabancı sermaye ve yatırım işlemleri) yıllardır sürdürülmektedir. Bu gerçek veya fiili durum nedeniyle Türk vergi mevzuatında dar mükellefiyet ayrıntılı bir biçimde düzenlenmiş, Türkiye için, dar mükellefiyetle ilgili vergi uygulamaları, vergi idaresinin açıklamaları, yargı mercilerinin kararları doğrultusunda açıklık kazanmış, uygulama birliği sağlanabilmiştir.

Tam mükellefiyette aynı açıklık yoktur Uygulama birliği sağlanamamıştır Tam mükellefiyet kapsamında, yurt dışı kazançların vergilendirilmesinde, ne vergi yasalarında, ne vergi idaresi açıklamalarında, ne de yargı kararlarında yeterli madde düzenlemesi, idari açıklama ve durağan, oturmuş yargı kararı yoktur Bu konudaki uygulamanın dayanağı GVK nun 3. maddesindeki KVK nun 9. maddesindeki tam mükelleflerin yurt içi ve dışı kazançlarının tamamı üzerinden vergilendirileceğini belirleyen genel hükümdür. Oysa gelir veya kazancın vergilendirileceğinin belirlenmesi vergileme için kesinlikle yeterli değildir. Bu vergilemenin nasıl yapılacağı maddelerle belirlenmeden vergileme yapmak vergide yasallık ilkesi ile bağdaşmadığı gibi, uygulamaya koymak da çok zordur Türkiye yıllardır bu çelişkiyi yaşamaktadır. Genel hüküm, yurt dışı kazançların vergilendirileceğini belirlemektedir. Ancak genel hükümle vergilendirileceği belirtilen bu kazançların nasıl vergilendirileceği konusunda düzenleme yapılmamıştır. Başka bir anlatımla vergilendirileceği belirtilen bir kazancın vergileme yöntemi ve esasları belirlenmediği için genel hükmün uygulanması belirsizleşmekte, pek çok vergileme sorunu ortaya çıkmaktadır Yasanın genel hükmünün uygulanabilmesi için, vergileme yöntemi ile ilgili bu boşluğun, vergi idaresinin açıklamaları ile giderilmesi, kesinlikle gereklidir.

Vergi idaresi ise, gelir ve kurumlar vergilerinin yürürlüğe girdiği 1950 yılından beri yurt dışı kazançların nasıl vergilendirileceği konusunda hemen hemen hiç açıklama yapmamıştır Bu konuda 50 yıla yakın bir süredir vergi idaresinin tek açıklaması, 1987 yılında yayımlanan 3380 sayılı yasa ile KVK nun 14/7 maddesine eklenen yurt dışı faaliyetlerden doğan zararların indirimi ile ilgili hüküm nedeniyle yayımlanan 34 Nolu Kurumlar Vergisi Tebliğindeki çok sınırlı ve yalnız zarar indirimini düzenleyen açıklamadır

Vergi idaresinin yasanın boşluklarını doldurma konusundaki bu ilgisizli-

ğinin sonucu olarak, yurt dışı kazançların vergilendirilmesinde sorumsuz bir keyfilik süregelmektedir. Bundan 20-25 yıl öncesine kadar yurt dışı kazançların vergilendirilmesi ile ilgili belirsizliğin, Türkiye’de yerleşik gerçek veya tüzel kişilerin yurt dışında ekonomik faaliyetleri ve kazançları olmaması nedeniyle, önemi hissedilmemiştir. Ancak son 20-25 yıldır, inşaat firmalarımızın yurt dışı faaliyetleri çok yoğunlaşmış, ayrıca yurt dışı faaliyetler yurt içi faaliyetlerle iç içe girmiştir. Yurt dışı kazançların Türkiye’de vergilendirilmesi sorunu inşaat firmalarımız için çok önemlidir. Çünkü, inşaat firmalarının yurt dışı faaliyetlerinin bir ayağı yurt içinde olduğundan, yurt dışı kazancın vergilendirilmesi her zaman gündeme gelmekte, yurt içi işlemlerle birlikte yürütülmektedir. İnşaat firmalarının yurt dışı faaliyetleri, yurt içi faaliyetle bağlı ve iç içedir. Yurt dışı inşaatta kullanılan malzemelerin ve makinaların büyük kısmı Türkiye’den gittiği gibi, vasıflı ya da vasıfsız iş gücü de Türkiye’den sağlanmaktadır. Firmanın genel giderleri hem yurt içi faaliyetlerin hem yurt dışı faaliyetlerin yürütülmesi için yapılmaktadır. Yurt içinde bu kadar yoğun iz bırakan yurt dışı inşaat işlerinin vergi idaresi elemanlarının bilgisi dışında olması düşünülemez. Vergilemenin nasıl yapılacağı konusunda bir düzenleme de bulunmadığından, her inceleme elemanının keyfi düşüncesi ve yorumuna göre vergileme uygulaması yürütülmektedir. Oysa yalnızca vergi kanunlarındaki çok genel mükellef tanımından yola çıkılarak, yasal veya idari bir düzenleme ile vergilemenin yöntemleri belirlenmeden, vergilendirme işlemlerini gerçekleştirme olanağı yoktur. Vergi idaresi yurt dışı kazançların vergilendirilmesi amacıyla ise, kesinlikle vergilendirme yöntemini açıklığa kavuşturmak zorundadır.

Vergi idaresi ise, hem bu yöntemleri belirlememekte inat etmekte, hem de vergi inceleme elemanları, yurt dışı kazançların vergilendirilmesi ile ilgili kendi kendilerine inceleme bazında yöntemler yaratarak ikmal veya re’sen tarhiyat sonucunu doğuran inceleme raporları düzenlemektedirler. Vergi idaresi, inşaat firmalarının yurt dışı kazançları nedeniyle karşı karşıya kal

dıkları bu güç ve karmaşık durumun, bu kazançları vergiden istisna ederek, çözümlenmesi amacına yönelik yasal düzenlemeler gerçekleştirme yoluna gitmiştir. Ancak anılan yasal düzenlemeler çok yüzeysel kalmış, sorunun esastan çözümlenmesi için bir gayret gösterilmemiştir. Bu yasal düzenlemeler ana hatları ile aşağıda özetlenecektir. Daha önce Vergi yasalarımızda yurt dışı kazançların vergilendirilmesi ile ilgili ana maddeler aşağıda kısaca belirtilecektir:

a)- Gelir Vergisi K.nun 3 ncü ve Kurumlar Vergisi K.nun 9 ncü maddesinde tam mükelleflerin gerek yurt içi, gerek yurt dışından elde ettikleri kazançlarının tamamı üzerinden vergilendirilecekleri belirtilmiştir.

b)- Gelir Vergisi K.nun 85 nci maddesinde gelir vergisi mükellefleri yönünden yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratların ne zaman elde edilmiş sayılacağı tanımlanmıştır

Gelir Vergisi Kanununda yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iradın elde edilme zamanı belirtilirken, Kurumlar Vergisi Kanununda yabancı memlekette elde edilen kazancın elde edilme zamanı ile ilgili özel bir hükmün bulunmamasının altını çizmek istiyoruz. Bunu nedeni araştırılmak durumundadır. Yasalarımızdaki bu özellikler araştırılmadan vergi sistemimizin tam kavranması mümkün değildir. Vergi yasalarımızın, Alman vergi yasalarından uyarlandığı gözardı edilmemelidir. Tam mükellefiyeti tanımlayan 3. ve 9. madde, yurtdışından gelir elde edilmesi ile ilgili GVK nun 85. maddesi ve yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubu ile ilgili GVK nun 123. maddesi ile KVK nun 43 ncü maddesi Alman vergi yasalarından alınmış, ayrıca Türkiye'ye özgü bir özellik ve gerçek olarak değil, Almanya'ya özgü vergileme özelliği ve gerçeği olarak yıllarca değerlendirilmiştir. Son 20-25 yıldır Türkiye'de de yabancı ülkelerden gelir elde etme gerçeği, anılan maddelerin zorunlu olarak uygulamaya konulmasını gerektirmiştir. Türk inşaat firmaları yurt dışında iş yaptıkları için, tam

mükellefiyetle ilgili 9 ncu maddenin ve vergi mahsubu ile ilgili 43 ncü maddenin uygulanması kaçınılmaz olmuştur Aynı biçimde yabancı ülkelerden elde edilen kazancın elde edilme zamanını belirleyen GVK nun 85 nci maddesi hükmünün de yurtdışı gelirlerin vergilendirilmesinde uygulanması gerekirken bu hüküm hep görmezden gelinmiş, neredeyse yok sayılmıştır Bunun nedenini gerek vergideki bilgi birikimimizin, gerekse vergi kültürümüzün yurt dışı kazançların vergilendirilmesinde çok yetersiz kaldığı gerçeğine bağlıyoruz.Yurt dışı kazançların vegilendirilmesi ile ilgili anılan yasa hükümlerini, bu eksikliğimizi ve zayıflığımızı da göz önünde tutarak değerlendirmeye çalışıyoruz. Ancak yurtdışından elde edilen kazancın elde edilmesi ile ilgili GVK da hüküm bulunurken, benzer hükmün niçin KVK da yer almadığını, bazı açıklamalar ileri sürmekle birlikte tam olarak çözümlenememiş değiliz

c)- Gelir Vergisi K.nun 123. Kurumlar Vergisi K.nun 43 ncü maddesinde yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubu düzenlenmiştir.

Bunların dışında yurt dışı kazançlarla ilgili sistemi açıklayacak vegilemeye yardımcı olacak hüküm bulunmamaktadır Yurt dışında oluşan zararların indirimi ile ilgili KVK nun 14/7 maddesi ve yurt dışı kazançların vergilendirilmesini kısıtlayan KVK nun geçici 24 ncü maddesi gibi maddeler vegilemede istisna öngören maddelerdir. Yurt dışı kazançların vegilendirilmesinin sistematığı konusunda bir fikir vermekten oldukça uzaktırlar

2. YURT DIŞI İNŞAAT VE ONARIM KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİNDEKİ YASA VE SİSTEM DEĞİŞİKLİKLERİ

1- Yurtdışı inşaat ve onarım kazançları 1980 yılında yayımlanan 2362 sayılı yasa ile kurumlar vergisinden istisna edilerek vergi dışı bırakılmıştır. Ancak kurumlar vergisinden istisna edilen yurtdışı inşaat ve onarım kazanç-

ları (kurumlar vergisinden istisna edildiği için) 1988 yılında, GVK nun 94 ncü maddesine göre %10 oranında gelir vergisi kesintisine tabi tutulmuştur. Bu durumda, yurtdışı kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi bu kazançları elde eden firmaların yararına değil, zararına olmuştur şöyle ki: Örneğin Libya'da kazanç elde eden taahhüt firması Libya'da %60 vergi ödemek durumundadır. Türkiye'de kurumlar vergisi istisnası olmasaydı, Libya'da ödenen %60 vergi Türkiye'de ödenecek vergiden mahsup edilecek, Türkiye'de vergi ödenmeyecekti. istisna nedeniyle Libya'da ödenen %60 vergiden başka %10 da Türkiye'de vergi ödenmek durumunda kalmıştır

2- Vergilemedeki bu haksızlık 1992 yılında giderilmek istenmiş, 1992/3802 sayılı kararname ile kazancın elde edildiği ülkede %40 ın üzerinde kurumlar vergisi ve benzeri vergiye tabi tutulmuş olanlarda yüzde sıfır stopaj öngörülmüş, %40 altında vergileme varsa stopaj oranı %10 olarak belirlenmiştir. Bu durumun yumuşak bir geçiş sağlamadığını, vergilemede adaleti önemli ölçüde zedeleyecek bir sıçrama yarattığını belirtmek istiyoruz. Dış ülkede vergi oranı %39 ise Türkiye'de %10 stopaj alınacak, %40 olduğunda hiç stopaj alınmayacak olması sistemin önemli bir zaafını oluşturmuştur.

3- Vergi sistemimizin, 1993 yılında kabul edilen 3946 sayılı yasa ile, üniter sisteme dönüşmesi sonucu kurumlar vergisi oranı %25 e indirilmiş, ancak kurumlar vergisi indirilmiş kurum kazancından ayrıca %20 GV stopajı yapılması esası benimsenmiştir Yurt dışı kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesine de son veren bu sistem değişikliği ile yurtdışı kazançların vergilendirilmesinde yeni bir sorun daha çıkmıştır Yurtdışı kazançlar için yurt dışında ödenecek vergi kurumlar vergisinden indirilebilecek, kalanı gelir vergisi stopajından indirilemeyecek midir? Genel kanı indirilemeyecek biçimde olduğundan, yurtdışında örneğin Libya'da %60 vergi ödeyen şirket, bu kazancını bir de Türkiye'de beyan etmek zorunda oldu-

ğundan, Türkiye'de ödenecek %25 vergiden Libya'da ödenen %60 ı indirecek %60 ın kalamı %35 i indirilemeyecek, ayrıca Türkiye'de %20 stopaj ödeyecektir. Böylece 100.-lira yurtdışı kazanç için 60.-lira yurtdışında 20.-lira Türkiye'de olmak üzere 80.-lira vergi ödenecektir.

4- Yukarıdaki sakıncayı gidermek üzere 3946 sayılı yasa BMM de görüşülürken KVK na bir geçici madde eklenmiştir. Anılan geçici madde ile (Geçici Madde 21/d) yurt dışında ödenen vergilerin 1998 yılına kadar yurt içinde ödenecek gelir vergisi stopajından da indirilmesi esası benimsenmiştir.

5- Ancak yurtdışı inşaat ve onarım kazançlarının vergilenmesinde bir başka sıkıntı daha gündeme gelmiştir Bazı müteahhitler yurtdışında iş alırken yabancı işveren, kazancın elde edildiği ülkede vergi dışı tutulması karşılığında fiyatlarda ek indirim istemekte ve sözleşmeye vergi ödenmeyeceği konusunda hüküm konmaktadır. Vergi dışı kalma karşılığında, fiyatlarda indirimin yapılmaması halinde ihalenin Türk firmasınca alınamaması olasılığı vardır Fiyatta yapılan indirim, verginin dış ülkede ödendiği konusunda bir belge olmamakla beraber vergi, yapılan indirim nedeniyle fiilen ödenmiş olmaktadır. Bu kazanç Türkiye'de vergiye tabi tutulduğunda, taahhüt firması diğer ülke firmaları ile rekabet edemez durumda kalacaktır Buna çözüm olarak 4108 Sayılı Kanunla Geçici 24. madde kabul edilmiştir. Buna göre iş bedelinin %15 i Türkiye'ye getirilmek koşulu ile yurt dışı kazançlar 1998 yılı sonuna kadar (1998 yılı kazançları dahil) Kurumlar Vergisinden istisna edilmiştir. Bu kazançlar için gelir vergisi stopaj oranı %10 olarak belirlenmiş, ancak yurt dışı ülkede bu kazançlara uygulanan vergi oranı %32,5 u geçiyor ise %10 oranı sıfıra indirilmiştir Yurt dışı vergi oranının %25den başlayarak %32,5 a çıkışı ile paralel %10 stopaj oranı da kademeli olarak sıfırlanmıştır Stopaj vergisi oranının indirilmesi için verginin ödenmiş olması koşulu yoktur. O ülkede vergi oranının ispatlanması durumunda stopaj vergisi oranı indirilecektir.

6- 4369 sayılı yasa ile geçici 24. maddenin süresi 31/12/2003 yılına uzatılmış, ayrıca genel stopaj oranının yarısı ($\%20/2=\%10$) olarak belirlenen stopaj oranı genel stopaj oranına çıkarılmıştır. Yurt dışı ülkede uygulanan vergi oranı sınırı da $\%32,5$ dan $\%37$ ye çıkarılmıştır. Bir başka anlatımla yurt dışındaki vergi oranı $\%32,5$ değil, $\%37$ olduğunda stopaj oranı (0) a indirilecektir.

Bu yasa değişiklikleri yurtdışı kazançların vergilenmesi konusunda nasıl bir karmaşanın yaşandığını göstermektedir. KVK nun 14 ncü maddesine 3380 sayılı Kanunla eklenen yurtdışı zararların Türkiye'de indirilecek gider sayılması hükmü bir başka kavram kağışası yaratmıştır.

Dikkat edilirse yukarıdaki yasal değişiklikler vergileme yapılması ya da yapılmaması ile ilgili, fakat vergilemenin nasıl yapılacağı ile ilgili değildir. Kazancın nasıl saptanacağı, matrahın nasıl oluşacağı, vergilendirme döneminin nasıl belirleneceği gibi ana vergileme yöntemleri belirlenmemiştir. Aşağıda bu belirsizlikler ve yurtdışı inşaat ve onarım faaliyetinin vergileme sorunları üzerinde durulacaktır:

Görüleceği üzere, yurt dışı inşaat ve onarım kazancının vergilendirilmesi ile ilgili olarak vergi yasalarında yapılan değişiklikler bu kazancın vergilendirilmesine kısıtlama getirerek bir rahatlama yaratma amacına yöneliktir. Ancak konu temelden çözümlenmeye çalışılmadığı için yapılan yasa değişiklikleri bir sorunu çözerken başka bazı sorunların doğmasına neden olmuş, çözümden çözümsüzlük üremiştir. Yurt dışı inşaat ve onarım kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili sorunların çözümlenmesinde, şu ilkenin vergi idaresince benimsenmesi gereklidir. Yurt dışı faaliyet nedeniyle işletme, yurt içi faaliyetinden daha ağır bir vergi yükü ile karşı karşıya kalmamalıdır. Çünkü amaç firmanın yurt dışında faaliyette bulunmasını cezalandırmak değildir. Firmanın yurt dışı kazancı nedeniyle yurt dışında ve yurt içinde ödeyeceği vergilerin toplamı, aynı kazancı Türkiye'de elde et-

seydi ödeyeceği vergiyi geçmemelidir. Yasal düzenleme, tebliğ düzenleme ve yorumlarda bu ilke gözardı edilmemelidir.

3. YURT DIŞINDAKİ ORGANİZASYONUN VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ

Gelir ya da kurum kazancının vergilendirilmesinde her şeyden önce gelir veya kurum kazancını elde edenin vergi hukuku yönünden niteliğinin saptanması gerekir. Türkiye'deki inşaat firması yurt dışında inşaat ve onarım faaliyetinde bulunuyorsa, yurt dışındaki bu işyerinin (organizasyonun), merkezle ilişkisi de göz önünde tutularak, vergi hukukundaki niteliğinin belirlenmesi gerekecektir. Yurt dışı inşaat ve onarım işi kazancının vergilendirilmesinin yönteminin ve vergilendirme sorunlarının çözümlenmesinin temelini, yurt dışındaki organizasyonun Türkiye'deki merkezle ilişkilerinin ve bu organizasyonun hukuki niteliğinin belirlenmesi oluşturacaktır.

Yurt dışı inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazancın Türkiye'de vergilendirilmesinin GVK'nun 3. KVK'nun 9. maddesindeki tam mükellefiyet tanımının bir sonucu olduğu, bu genel tanım gereği olarak, ancak disiplinsiz, uyumsuz ve uygulama birliği olmadan vergileme yapıldığı, vergilemenin tekniği ile ilgili yasa veya tebliğ bazında düzenleme yapılmadığı, yukarıda belirtilmişti. Vergi idaresi konuya ilgi gösterseydi, önce yurt dışı organizasyonun vergi hukukundaki niteliğini açıklığa kavuşturması gerekecekti.

Yurt dışı inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazancın vergilendirme yöntemi konusunda yasa veya tebliğ hükmünün bulunmaması, merkezle yurt dışı şantiye arasındaki ilişkinin, vergi idaresi görüşü doğrultusunda hukuki niteliğinin belirlenmesine olanak vermemiştir. Yurt dışı inşaat ve onarım işi yıllardır yoğun bir biçimde sürdüğünden uygulayıcıların mer

kezle yurt dışı şantiye arasındaki ilişkiye bir anlam ve hukuki nitelik kazandırmaları, kendi muhasebe kayıtlarını gerçekleştirebilme açısından zorunlu olmuştur. Dolayısıyla, şirket muhasebesini fiilen yürütenler ve mali müşavirler el yordamı ile, deneyimlerine dayanarak, bir çözüm üretmişler ve uygulama bu çözüm çerçevesinde yürütülmüştür. Bu çözümde, Yurt dışındaki şantiye(organizasyon) Türkiye'deki ana merkezin iştiraki olarak düşünülmüş, merkezden ayrı kendi başına bir organizasyon olarak ele alınmış ve bu temel varsayım ile muhasebe yürütülmeye çalışılmıştır Vergileme ve hukuki nitelik, bu varsayımına göre şekillenmiştir.

Yurt dışı inşaat ve onarım işlerinin vergilendirilmesinde ortaya çıkan sorunların çözümünde, temel varsayım olarak merkez iştirak değerlemesine karşı çıkan, merkez şube ilişkisi değerlemesine göre çözüm arayan görüşler de vardır. Ancak merkez-şube ilişkisini esas almak isteyen görüşlerde çok temel bir hata yapılmakta, fiili durum gözardı edilmektedir. Daha değişik bir deyişle merkez- iştirak değerlemesi artık varsayım olmanın dışında bir gerçektir. Doğru veya yanlış yurt dışı ilişkilerle ilgili muhasebe, merkez-iştirak ilişkisine göre şekillenmiştir . Bu gerçek, başka bir gerçekle değiştirilmeden vergisel sorunların çözümünde, haklı olsa bile, merkez-şube değerlemesi esas alınamaz. Vergisel sorunların çözümünde merkez-şube değerlemesi esas alınacaksa, fiili durumun değiştirilmesi, muhasebenin merkez-şube değerlemesine göre yönlendirilmesi kesinlikle zorunludur. Merkez-iştirak değerlemesine göre yönlendirilmiş muhasebe verileri esas alınarak, merkez-şube değerlemesine göre vergi sorunları çözülemez. Vergi sorunlarının çözümlenmesinde merkez-şube değerlemesi esas alınacaksa, muhasebe verilerinin de aynı esasa, merkez-şube esasına göre belirlenmesi gerekir. Bu konuya aşağıda tekrar değineceğiz.

Bu belirlemeden sonra merkez-iştirak ve merkez-şube değerlemelerini açıklamak istiyoruz:

3.1. Merkez-şube (şantiye) Yaklaşımı

Bu yaklaşımda yurt dışı şantiye merkezin bir şubesi olarak ele alınmaktadır. İlişki tamamen merkez-şube ilişkisidir. Bu varsayıma göre Türkiye'deki ana firmanın (Merkezin) Adana'daki şantiyesi ile, yurtdışındaki Moskova'daki şantiyesi arasında bir fark yoktur. Adana'daki şantiye ile merkezin ilişkisi ve sorunları ne ise, bu ilişkide uygulanan vergisel yöntemler ne ise Moskova'daki şantiye ile merkez ilişkisi ve sorunları ve uygulanacak vergisel yöntemler aynıdır.

Bu görüş benimsendiğinde, yurt içi şantiye için uygulanan vergisel yöntemlerin aynen yurtdışı şantiye için de uygulanması kaçınılmaz bir zorunluluk olacaktır. Yurtiçi şantiye ile yurtdışı şantiyenin birbirinden farksız olduğu, aynı yapıda olduğu bir yandan ileri sürülürken, diğer yandan yurtdışı şantiyenin bazı vergisel yöntemlerin uygulanmasında farklı olabileceği söylenemez. Yurtiçi şantiyenin hesapları Türkiye'de tutulmak durumunda ise, bu hesapların Türkiye'de tutulması bir zorunluluk ise, aynı durumdaki yurtdışı şantiyenin hesaplarının da Türkiye'de tutulması zorunlu olacaktır. Hesapların Türkiye'de tutuluyor olmasının doğal sonucu bu hesapların Türkiye'deki inceleme elemanlarına ibrazının da zorunlu olacaktır.

Hem yurtdışı şantiyenin yurtiçi şantiye ile aynı statüde olduğunu ileri sürmek, hem de yurtdışı şantiye hesaplarının Türkiye'de tutulmayacağını (Türkiye'de tutulmak deyimi ile Türkiye'de onanmış ve Türk mevzuatına göre tutulmuş defterleri kastediyoruz) ve Türkiye'de incelemeye ibraz edilmeyeceğini savunmak olanaklı değildir. En azından yıl sonlarında yurtdışı şantiyenin bilançosu ile merkezin bilançosunun konsolide edilmesi kesinlikle gerekli olacaktır. Vergilemenin muhasebe ile ilgili verilerinin bu konsolide bilançodan çıkarılması gerekir. Vergi inceleme elemanları konsolide bilançoğu inceleyeceklerinden konsolide bilanço kalemlerinin dayanaklarının yani yurt dışı inşaat ve onarım işi hesaplarının tevsiki de zorunlu olacaktır.

Yurt dışındaki şantiye ile merkez ilişkisinin şube-merkez ilişkisi varsayımı ile açıklanamayacağı görüşünderiz. Böyle bir varsayım vergisel düzenlemelere ve vergi sistemimizin geneline aykırı olacaktır Kaldı ki, yurtdışı şantiye bazen başka bir şirketle ortak olarak da açılabilir. Bu ortaklığın statüsü adi ortaklık (iş ortaklığı) olduğu gibi bir ticaret şirketi (Limited Şirket gibi) biçiminde de olabilir. Böyle bir organizasyonun, özellikle ticaret şirketi biçimindeki yurt dışı organizasyonun, şube-merkez ilişkisi olarak değerlendirilmesi ve sorunların şube-merkez anlayışı çerçevesinde çözümlenmesi mümkün değildir

3.2. İştirak İlişkisi Biçimindeki Yaklaşım

Yukarıda da belirttiğimiz gibi yurtdışında faaliyette bulunan inşaat firmalarının uyguladıkları muhasebe yöntemi ve vergileme uygulamaları bu esasa göre şekillenmiştir. Bizim de katıldığımız bu görüşün dayanakları şunlardır:

-Vergi sistemimizde (özellikle gelir vergisinde) vergileme konuları, faaliyetten doğan kazançlar, emek kazançları ve rant gelirleridir Faaliyet kazançları; ticari kazanç, serbest meslek kazancı, zirai kazançtır Emek kazancı ücrettir. Rant gelirleri, menkul sermaye iradı ve gayri menkul sermaye iradıdır Konumuz ticari kazançtır Ancak ticari kazancın bütünüyle ve her zaman ticari faaliyetten doğması söz konusu değildir. Özellikle kurumlar yönünden yaygın olarak bu böyledir. Gerçek kişinin sermaye şirketine yatırdığı sermaye karşılığı elde ettiği gelir ticari faaliyet sonucu elde edilmiş ticari kazanç değil, yatırılan sermayenin geliri olan menkul sermaye iradıdır. Tüzel kişinin (sermaye şirketi) aynı şirkete yatırdığı sermayenin getirisi olan kar payı, herne kadar ticari kazanç olarak adlandırılmakta ise de, bu gelirin yatırılan sermayenin geliri olması bakımından temel özelliği, menkul sermaye iradı özelliği, şirket söz konusu olunca da değişmeyecektir. Vergi sistemimiz gereği menkul sermaye iradına esas alınan

kazancın doğru saptanıp saptanmadığı ancak menşei şirkette kontrol edilmektedir. Bu kazancın oluşması ile ilgili kayıtlar ve belgeler menşei (iştirak edilen) şirkette incelenmektedir. Dolayısıyla yurt dışı şantiye, iştirak edilen bir organizasyon sayıldığında yurt dışındaki şantiyeden elde edilen kazancın Türkiye'deki merkezde incelenmesi söz konusu olmayacaktır. Fakat bu kazancın menkul sermayenin getirisi olarak Türkiye'deki hesaplara intikali aşaması, belgeli olmak, ıspatlanmak ve Türk vergi hukukuna göre vergilendirilmek olanaklarını içerebilmektedir. Bu kabul tarzı, vergi yasalarımız ve sistemimiz içinde çözümlenebilecek bir yöntemi olanaklı kılmaktadır.

-Yurtdışı şantiye hesaplarının Türkiye'de tutulması, değerlendirilmesi ve belgelendirilmesi olanaksızdır. Hukuki yapı, şube-merkez ilişkisine oturduğunda kayıtların Türkiye'de tutulması, değerlendirilmesi ve belgelendirilmesi kaçınılmaz olacak ve gereği yerine getirilemeyecektir.

-Yurtdışına gönderilecek malzemenin kambiyo mevzuatı gereğince ihracat olarak değerlendirilmesi ve ihracat işlemlerine tabi olması kaçınılmazdır. Oysa merkezin şubesine mal ihraç etmesinin değişik sorunları merkez-şube değerlendirilmesi anlayışı ile çözümlenemez.

-Gelir Vergisi Kanununun 85 nci maddesinde yurt dışı kazançların elde edilmesi yurtdışı gelirin Türkiye'deki hesaplara intikal etmesine bağlanmıştır. Merkez-şube ilişkisinde böyle bir düzenlemenin yapılmaması gerekir. Çünkü merkez-şube ilişkisinde şube kazancının elde edilmesi diye bir kavram yoktur. Kazanç bir bütün halinde ve konsolide bilançoda görülecektir. Merkez-şube ilişkisinde gelirin merkez hesaplarına intikalinden değil, şube ve merkez kar-zararının bir bütün halinde oluşmasından söz edilebilir.

4. YURTDIŞI KAZANCIN ELDE EDİLMESİ

Vergileme için, yurt dışı oganizasyonun, vergi hukuku göz önünde tutularak, niteliği irdelendikten sonra daha somut bir konuya, verginin konusuna geçmek istiyoruz. Yukarıda da açıkladığımız gibi, verginin konusu yurt dışı inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançtır. Bu durumda vergilemede ikinci önemli konu yurt dışı kazancın elde edilmesi ve kazancın ne zaman elde edildiğinin belirlenmesidir.

Yurt dışı kazançların vergilendirilmesi ile ilgili diğer konularda olduğu gibi, yurtdışı inşaat ve onarım kazançlarının elde edilmesi ve elde edilme zamanını da, yasa ve tebliğ bazında belirsizdir

Genellikle gelirin elde edilme zamanı kavramı, elde edilen gelirin tutarını da kapsar. GVK nun 85 nci maddesi yurt dışı kazancın elde edilmiş sayılacağı zamanı belirlerken, ne kadar kazanç elde edilmiş sayılacağının, yani bir anlamda kazanç saptama yönteminin ipuçlarını da vermiŐtir. GVK nun 85. maddesine göre:

"Yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlar:

1-Mükellefin bunları hesaplarına intikal ettirdiği yılda;

2-Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmesinin mükellefin iradesi dışındaki

sebeplerden ileri geldiği tevsik olunan hallerde mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda;

Elde edilmiş sayılır."

Bu madde ile yurt dışı kazancın elde edilme zamanı belirlenirken Türkiye'deki hesaplara intikal edecek bir tutar olması gerektiği de belirlenmiş

olmaktadır Türkiye'deki hesaplara intikal etmesi gereken zaman ve tutar nedir ve nasıl saptanacaktır?

Türkiye'deki hesaplara intikal etme kavramından biz;"hem bir gelir elde edilecek hem de bu gelir kadarlık bir değer Türkiye'ye getirilmiş olacaktır" sonucunu çıkarıyoruz. Gelirin elde edilmiş sayılması için hem gelir kesin bir gelir olmalıdır hem de bu gelir somut bir değer olarak (alacak dahil) Türkiye'ye intikal etme durumunda bulunmalıdır Bu, iştirak ilişkisini kabul etmenin de gerekli kıldığı bir sonuçtur Eğer merkez yurtdışı şantiye ilişkisi bir iştirak ilişkisi ise, iştirak ilişkisinde kazancın iştirak eden şirkete somut olarak (hesaben ödeme dahil) intikali gerekli olacaktır Bir başka anlatımla iştirak ilişkisinde intikal etme yurt dışı kazançta özgü bir şey değildir. Yurt içi kazanç söz konusu olduğunda da, iştirak ilişkisi kapsamında elde etme için intikal etme kavramı vardır Gerçi adi ortaklık veya şahıs şirketlerinde iştirak kazancı bir kar dağıtım kararı sonucu somut olarak iştirak eden şirkete intikal etmese de iştirak eden taraftan elde edilmiş sayılacaktır (şahıs şirketlerinde kar dağıtımını diye bir düzenlemenin önemli olmadığına da altını çizmek istiyoruz.).Ancak şahıs şirketlerinde, vergisel anlamda iştirak ilişkisi yoktur. İştirak ilişkisi olmadığı için de, gelirin elde edilmesi intikal etmesine bağlanmamıştır Vergi yorumlarında benimsenmesi gereken yol, vergi uygulamasını zorlaştıran değil, kolaylaştıran yöntemler olmalıdır Bu bakımdan merkezin yurtdışı şantiye ile ilişkisinin sermaye şirketine iştirak gibi algılanması, hem 85. madde gereğidir, hem de vergi uygulamasını kolaylaştıracaktır

Daha önce de belirttiğimiz gibi,Türkiye'deki vergi uygulayıcılarının yurt dışı faaliyetin gündemde olmasıyla paralel geliştirdikleri muhasebe yöntemi, yurt dışı faaliyeti ayrı bir organizasyon ve yurt içi faaliyetin bir iştiraki varsaymak suretiyle oluşmuştur. Bugüne kadar muhasebe kayıtları hep bu esasa göre yürütülmüştür.

Bu varsayımı destekleyen bir başka olgu da KVK nun 14. maddesinin 7. bendine 3380 Sayılı Kanunla eklenen hükümdür. Bu hükümle yurtdışı zararların indirilmesi benimsenmiş ve bu indirimle ilgili usul ve esasları belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Gelirler Genel Müdürlüğü 34 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde bu esasları tesbit etmiştir.

Bu tesbitlerde iştirak ilişkisini doğrulayan bazı noktalar bulunmakta ise de, biz bu doğrulamaların bilinçli olduğu konusunda değiliz. Bir bütünlük düşünülmeden, günlük bazı sorunların giderilmesi için yapılmış düzenlemenin bazı konularda tesadüfen iştirak ilişkisi biçimindeki görüşümüzle çakıştığı kanısındayız. Genelde ise, yurtdışı zararların, gider olarak indirilmesine imkan veren KVK nun 14/7 maddesi ile GVK nun 85. maddesinin birbirine ters iki görüşün ifadesi olduğu kanısındayız. Zarar indirimi ile ilgili maddede "yurtdışı faaliyetlerden doğan zararlar faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması...halinde gider olarak indirilebilecektir." denmiştir. Bu ifade, gelirin elde edilme zamanı faaliyette bulunulan ülke kanunlarına bağlanıyor izlenimini vermektedir. 34 Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği bu ifadeyi daha da açıklığa kavuşturmakta, elde etmenin zamanının faaliyette bulunulan ülke yasalarına göre belirleneceğini vurgulamaktadır.

GVK nun 85. maddesi yurt dışı kazançlarda elde etmenin zamanını belirlemek için düzenlenmiştir. Maddenin amacı yalnız ve yalnız kazançların elde edilme zamanını belirlemektir. KVK nun 14/7 maddesi GVK.nun 85. maddesi gibi vergi sisteminin bütünlüğünün, mantığının gerektirdiği bir düzenleme değildir. Anılan 14/7 madde yurtdışı faaliyetleri teşvik amaçlı bir istisna maddesidir ve bu özelliği ile vergi sisteminin bütünlüğü ve mantığı ile çelişkilidir. Bir başka ülkenin vergi kanunlarına dayanarak Türkiye Cumhuriyeti vergi alamaz. Türkiye Cumhuriyeti yurttaşları baş-

ka ülkelerin kanunlarına uymak zorunda değildirler. Böyle bir uygulama hukukun ana kurallarına aykırıdır KVK nun 14/7 maddesi özel bir belirleme yapmıştır. Bir istisna maddesidir. Yurt dışında geçerli, başka ülkelerin vergi kanunlarına göre oluşan ve yurt dışında beyan edilen zarar Türkiye'de vergilemeye esas alınmıyor değildir. Yabancı ülke vergi yasalarına göre, saptanan zararın Türkiye'deki vergilemeyi etkilemesi Türk vergi yasasının 14/7 maddesindeki hüküm gereğidir Bu ayrıntının özellikle altını çizmek istedik.

Eğer elde etme zamanı çalışılan ülke kanunlarında belirlenen zaman olsaydı, 85. maddede bunun açıkça yazılmasını engelleyen bir nedenin olmaması gerekirdi. 85. maddede gelirin elde edilme zamanı, o ülke kanunlarına göre beyan edilmesi gereken gelirin ait olduğu yıl olduğu ifade edilecek, bu ifadeden kazancın da çalışılan ülkede beyan edilen miktar esas alınarak saptanacağı anlaşılacaktı. Oysa 85. madde hiç de bu anlayışla düzenlenmemiştir. Kazancın elde edilme zamanı, MÜKELLEFLERİN BUNLARI TÜRKİYE'DE HESAPLARINA İNTİKAL ETTİRDİĞİ YIL olarak belirlenmiştir. Yurtdışı kazancın elde edilme zamanı ve miktarı yurtdışı beyana göre belirlenecek olsaydı, bir başka ifade ile, yurt dışı beyan aynen yurtdışı kazanç olarak Türkiye'de de beyan edilecek olsaydı, yurtdışı zararın gider yazılması konusunda bir düzenleme yapmak gereği de olmayacaktı. Çünkü tebliğdeki ifade ile "hesap döneminin kapandığı tarih itibariyle ilgili ülke mevzuatına göre tesbit edilen faaliyet sonucu, Türkiye'de de aynı tarih itibariyle genel netice hesaplarına kaydedilecek" ise, yurtdışı zarar yurt içindeki hesaplara geçecek ve matrahtan indirilecektir. Bu zarar indirimi netice hesaplarına geçmenin sonucunda kendiliğinden olacaktır. Aynı anlayış sonucu, zararın matrahtan indirilmesi için değil, indirilmemesi için özel hükme gerek olacaktır. Matrahtan indirme, indirmeme konusunda özel bir hüküm olmadığı sürece, kendiliğinden gerçekleşecektir. Bu anlayış esas alındığında zarar indirimine herhangi bir koşul getirmek de mümkün olmayacaktır.

Yurt dışı zarar hesaplara intikal ettirilerek yurt içi kazançtan indirilemez. Çünkü, İştirak ilişkisi içinde, zararın hesaplara intikal ettirilmesi söz konusu değildir. Yurt dışı zararların Türkiye'deki hesaplara intikal ettirilmesi diye bir kavram olamaz. Yurt içindeki iştirak ilişkisinde iştirak edilen kurumun zararı o kurum bünyesinde kalacak, iştirak eden kurum iştirak edilen kurumdaki zararı hesaplarına intikal ettiremeyecektir. Aynı biçimde yurt içindeki kurumun yurt dışındaki iştirakinin de zararını yurt içindeki merkez kurum hesaplarına intikal ettirememesi gerekir. Bu durum merkez - yurtdışı şantiye ilişkisinin sermaye şirketine iştirak ilişkisi olarak algılanması halinde doğrudur. Şahıs şirketine iştirak, gelirin intikalini gerektirmediği gibi, zarar intikalini de gerektirmez. Şahıs şirketine iştirakteki gelir veya zarar iştirak eden şirkette konsolide bilanço gereği oluşur. Bir başka anlatımla yurt dışı organizasyona iştirak şahıs şirketine iştirak olarak algılanırsa, zarar indirimi düzenlemesine gerek kalmayacak, sistem gereği, zarar kendiliğinden indirilmiş olacaktır. Bu durumda ayrıca zarar indirimi düzenlendiğine göre merkezin şantiyeye iştiraki şahıs şirketine değil, sermaye şirketine iştirak olarak algılanmalıdır. Zarar indirimi düzenlemesi de vergisel teşvik olarak algılanmak durumundadır. Konunun çözümlenmesinde önemle üzerinde durulması gereken nokta, GVK nun 85. maddesinde gelirin elde edilmiş sayılması için hesaplara intikal etmiş olması koşulunun getirilmiş olmasıdır. Faaliyetin olumlu veya olumsuz sonucunun hesaplara intikalinden söz edilemez. Ekonomik bir değer hesaplarına intikali mümkündür. İntikal kavramı, faaliyetin olumlu veya olumsuz (kar veya zarar) sonucunu içeremez. İntikal kavramı, ekonomik bir değer intikalini içerir. Ekonomik değerle anlam kazanır. Konuyu yurt dışı faaliyet olayının dışında yurt içinden örneklerle açıklamak istiyoruz. İştirak edilen kurum kar dağıtırsa iştirak eden kurum mamelikine bir değer (temettü) gireceği için bu değer (temettünün) karşılığı gelir olarak teşekkül edecektir. İntikal eden temettüdür. Kar veya zarar değildir. Gelir bu temettü intikali nedeniyle oluşmaktadır. İştirak edilen kurum kar dağıtmıyorsa, iştirak eden kurum hesaplarına kar intikali sözkonusu değildir. Du-

rum zararlı halde daha açık ortaya çıkmaktadır Kar intikali mümkün olabiliyorsa, elbette zarar intikali de mümkün olabilecektir. Yurtdışı faaliyet herhangi bir yılda zararla sonuçlanmışsa ve bu zararın merkez hesaplarına intikali sözkonusu ise, merkez, zararı aktifte bir kalem olarak bilançosunda yer verirken pasif kalem yurt dışı şubeye borç mu olacaktır? Yurt dışındaki organizasyon herhangi bir nedenle zarar etmişse ve bu zararı çalışılan ülke vergi kanunlarına göre saptanmışsa hangi gerekçe ile merkez, yurt dışı şantiyeye (iştirakine) borçlanmış olacaktır? Ayrıca bu muhasebe kaydını aktifteki zararı karşılayan borç ile dengelediğimizi düşündüğümüzde yurt dışında da bu kayda karşılık olarak merkezden alacak ve karşılığı gelir ya da sermaye kaydı yapmak kaçınılmaz olacaktır Yurt dışı şantiye hesapları gözönünde tutulduğunda, bu kabulde, yurt dışı şantiyenin zarar etmesi olanaksız olacaktır Çünkü, zararı kadar iştirak eden merkezden gelir elde etmiş olacaktır. Bu nedenle de İştirak ilişkisinde yurtdışından bir zarar intikali sözkonusu olamaz. Yurt dışında oluşan nihai zarar, ancak yurt dışındaki organizasyonun tasfiyesi halinde yurt içi hesaplarda kendiliğinden oluşan bir zarara dönüşür. Şöyle ki: Merkez, yurtdışındaki organizasyon için, 100.-lira göndermişse, kayıtlarında 100.- lira, alacak veya iştirak olarak devamlı görülecektir. Yurtdışındaki organizasyon hiç gelir getirmeden dağılmış; tasfiye edilmişse merkez kayıtlarda görülen 100.-lira alacak veya iştirak, zarara dönüşecektir. Bu verdiğimiz örneğin, merkezin yurt içinde bir kurumun hisse senedini satın almasından bir farkı yoktur Hisse senedi satın alınan firma tasfiye edilmiş ve mevcutları borcunu karşılayamamışsa, aktifte görülen iştirak kalemi değersiz hale geldiğinden zarara dönüşecektir. Karlı durumda da yurt dışı organizasyondan merkeze gelen makina, demirbaş ve nakit merkezdeki hesaplara intikal edecek, bunların karşılığı da merkezde gelir olarak oluşacaktır Bu gelir parça parça yurtdışından yurt içi hesaplara intikal ettirilebildiği gibi, işin bitiminde kalan net değer de yurt içi hesaplara intikal ettirilecektir. Bazı durumlarda yurtdışından merkeze ekonomik değer transferi mümkün olmayabilmektedir. Yurt dışında kazanç ve irat elde edilmesi durumunda, bu

kazanç ve iradın Türkiye’de elde edilmiş sayılması için 85. madde Türkiye’ye’ye intikalini gerekli görmüştür. Oysa kazanç ve irat intikal etmez. Kazanç ve iradı temsil eden ekonomik değer hesaplara intikal eder. Bilançonun aktifine intikal eden bu ekonomik değerın temsil ettiği kazanç ve irat, kendiliğinden, çift yanlı muhasebenin gereği olarak, pasifte oluşur. İntikal eden kazanç ve irat değil, makina, para, menkul kıymet, alacak gibi ekonomik bir değerdir. Makine, para, menkul kıymet gibi ekonomik değerler somuttur. Alacak çok somut değildir. Bir başka anlatımla makina, para, menkul kıymet gibi değerler somut olarak intikal ederler. Alacak intikali ise somut değildir. Hesaben intikal ettirilmesi söz konusudur. Alacak hesaben intikal etmek durumundadır. Hesaben intikal etmesi gereken alacağın somutlaşması demek olan tahsilinde bir engel oluşuyorsa, yasa koyucu bu alacağın ekonomik değerinin olmayacağı endişesi ile kazanç ve irat intikalinin mümkün olmayacağını hükme bağlamıştır. Maddedeki bu düzenleme gelirin elde edilmesinin tasarrufa bağlanmış olmasının sonucudur. Tasarruf olanağı bulunmayan gelirin, doğmuş olsa bile, elde edilmiş sayılmayacağı vergi sistemimizin genel ve ana kuralıdır. Bilanço dönemi veya tasfiye dönemi sonunda oluşan kar hernekadar alacak olarak merkez hesaplarına intikal ettirilebilirse de çalışılan ülke yasalarına göre nakit veya başka bir ekonomik değer transferine izin verilmemiş, bloke edilmişse, gelirin elde edilmesi olayı askıda kalmaktadır. Bu durumda merkez hesaplara somut bir ekonomik değer intikal edemeyeceği için, GVK nun 85. maddesinde ayrı bir düzenleme daha yapılmış, "Türkiye’de hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsik olunan hallerde mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda" elde edilmiş sayılacağı belirtilmiştir. Oysa alacağın hesaben intikal ettirilmesine "mükellefin iradesi dışında sebep" olamaz. Bir başka anlatımla Türkiye’deki hesaplara kazanç intikalinin, alacak bazında, salt mükellefin iradesine bağlı olacağı açıktır. Maddede ifade edilmek istenen somut ekonomik değer intikalinin mükellefin iradesi dışında engellenmiş olmasıdır. Yurt içi gelirlerin vergilendirilmesinde de aynı ilke söz konusudur. Vergi

yasalarımız genelde gelirin elde edilmesini tasarruf olanağına bağlamıştır. Yurt içindeki faaliyetler nedeniyle doğan kazançta da, mükellefin gelir üzerindeki tasarruf olanağı kısıtlı ise, gelir elde edilmemiş olacaktır. Gelirin elde edilmesi tasarruf olanağının ortaya çıkmasına ertelenecektir. 85. madde yurt dışı kazançlar için de aynı ilkeyi benimsemekte kazancın doğmasını yeterli görmemekte, ayrıca tasarruf olanağının bulunup bulunmadığını aramaktadır.

Dolayısıyla yurtdışı şantiyeden bir gelir elde edilmiş sayılmak için kesinlikle yurt dışından yurt içi hesaplara somut bir ekonomik değer intikal etmesi, daha doğrusu hukuki veya ekonomik tasarrufun gerçekleşmesi gereklidir.

Bu bölümde incelediğimiz konuyu iyi belirlemeliyiz. Yurt dışı kazançların vergilendirilmesinden henüz çok uzak olduğumuzu belirtmek durumundayız.

Kazancın saptanması matrahın oluşması ve beyanı bölümlerine gelmiş değildir. Yurt dışı kazancın ne zaman elde edilmiş sayılacağını inceliyoruz. Yukarıda da belirttiğimiz gibi, yurt dışı kazançların ne zaman elde edilmiş sayılacağı konusunda Kurumlar Vergisi Kanununda bir hüküm bulunmasına karşın, Gelir Vergisi Kanundaki 85. madde hükmünü kurumlar vergisi yönünden de geçerli kabul ederek bazı görüşlerimizi belirtiyoruz. Vergileme vergiyi doğuran olayın saptanması ile başlayacaktır. Kurumlar vergisinde vergiyi doğuran olay kurum kazancının elde edilmesidir. Vergileme sürecinin başlangıcını belirleyebilmek için vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleştiği, yani gelirin ne zaman elde edildiği belirlenmelidir. Yurt dışı kazanç ve irat, kazanç ve iradı temsil eden ekonomik değer yurt içi hesaplara intikal ettiği zaman elde edilmiş sayılacak, bir başka deyişle vergiyi doğuran olay gerçekleşecektir. Üzerinde önemle durulması gereken ekonomik değer intikalinin mükellefin isteğine, keyfi iradesine

bağlı olmaması gerektiğidir Asıl olan kazanç ve iradın oluşumu ile uyumlu olarak ekonomik değerın Türkiye'deki hesaplara intikal ettirilmesidir. Ekonomik değerın Türkiye'deki hesaplara intikalinde mükellefin iradesi dışında bir engel oluşursa bu engel giderilinceye kadar hesaplara intikal gecikecek, vergiyi doğuran olay gerçekleşmeyecek, kazanç ve irat elde edilmemiş olacaktır. Yurt dışı faaliyet kazancının Türkiye'de elde edilmiş sayılması bakımından bu ölçünün esas alınacağını, yurt dışında beyan edilmiş veya edilmemiş olmasının elde etme ile bağlantısının bulunmadığını belirtiyoruz. Ayrıca yurt dışı inşaat ve onarım kazancının yurt dışında vergilendirilmiş olup olmamasının Türkiye'deki vergilemeye ilke bazında doğrudan etkilemeyeceğinin altını çizmek istiyoruz.

5. YURT DIŞI KAZANCIN SAPTANMASI

Vergilendirmenin olmazsa olmaz en önemli ilkesi vergilendirilecek kazancın saptanmasıdır Matrah dediğimiz ve üzerinden bir oranla vergi alınacak bu tutarın yasa ve tebliğlerle kesinkes belirlenmesi vergilemenin vazgeçilmez koşulu olmasına rağmen, ne yasada ne de tebliğlerde bu konuda açık net bir düzenlemenin yapılmamış olması inşaat firmalarımızı çok güç durumda bırakmaktadır

Bizim görüşümüz aşağıda inceleyeceğimiz yöntemlerden tamamen değişik olmakla birlikte, yurt dışı kazancın ülke içinde vergi matrahına dönüştürülmesi konusunda ileri sürülen yöntemlerin irdelenmesini yararlı buluyoruz.

a-Faaliyetin yapıldığı ülke yasalarına göre, kazanç belirlenmesi

b-Türk vergi yasalarına göre, kazanç belirlenmesi

c- Uluslararası muhasebe ilke ve standartlarına göre, kazanç belirlenmesi

Aşağıda bu kazanç saptama yöntemlerini ayrı ayrı ele alarak yurtdışı kazançların vergilendirilmesi amacıyla ne dereceye kadar uygun olacağını anlatmaya çalışacağız.

5.1. Faaliyetin Yapıldığı Ülke Yasalarına Göre Kazancın Saptanması

Faaliyetin yürütüldüğü ülkedeki yasalara göre kazancın saptanması en pratik ve en uygulanabilir yol olarak görülmüştür. Yurt dışı inşaat ve onarım kazancının vergilendirilmesi konusunda yazılmış çok sınırlı makale ve etüdlerde de kazancın elde edildiği ülke yasalarına göre saptanması gerektiği ifade edilmektedir. Ayrıca vergi incelemeleri de genellikle uygulamayı bu biçimde yönlendirmektedir. Bu ilke uygulandığında, firma, kazancın elde edildiği ülke vergi dairesine verdiği beyannamede bildirdiği matrahı, Türkiye'de bağlı olduğu vergi dairesine bildirecek ve bu kazancın belgesi olarak da yurt dışında verdiği vergi beyannamesini kullanacaktır. Bu uygulamanın pratik olduğu yurt dışı kazancın tevsiki güçlüğünü çözdüğü açıktır. Ancak yurtdışı yasalar esas alınarak kazanç saptanması, Türkiye'deki vergilemenin ana ilkesine terstir. Türkiye'de gelir ve kurumlar vergisi, gelirin gerçek ve safi miktarları üzerinden alınır. Verginin gelir veya kazancın gerçek ve safi tutarı üzerinden alınacağı ilkesi vergi sistemimizin temel ilkesidir. Bu ilkedен sapmalar vergi yasalarında tüm ayrıntıları ile belirlenmiştir. Götürü vergileme, hayat standardı, ortalama kar haddi gibi. Bu ayrıntılı yasal saptamalar dışında götürü vergilemeye vergi yasalarımız kesinlikle izin vermemiştir. Yurtdışından elde edilen bir gelir de olsa, bu gelirin Türkiye'de vergilendirilmesi gerçek ve safi miktarı üzerinden yapılmak zorundadır. Yurtdışı kazançlar için gerçek gelir üzerinden vergileme ilkesine yasal bir istisna getirilmediğine göre, yurtdışı gelirin de gerçek ve safi miktar üzerinden vergilendirilmesi yasa gereğidir. Oysa kazancın elde edildiği ülkede gelirin gerçek miktarı üzerinden vergilendirilip vergilendirilmediği belli değildir. Vergi matrahı yani gelir, dış ülkede götürü olarak belirleniyorsa, o ülkenin vergi dairesine beyan edilen matrah Türkiye'de

aynen vergilemeye esas alındığında gerçek gelir vergilendirilmiş olmayacak, bu durum gerçek gelirin vergilendirilmesi ilkesine aykırı olacaktır. Çarpıcı bir örnek vermek gerekirse; A ülkesinde inşaat yapan firmanın o ülke mevzuatına göre, çalışılan ülkede hasılatının %40'ını götürü olarak gelir beyan etme ve bu gelir üzerinden %20 kurumlar vergisi ödemek durumunda olduğunu varsayalım. Bu firmanın gerçek kazancı hasılatın %10'u olmuşsa, firma bu durumda 100 hasılat üzerinden 10.-lira kazanmış olacaktır. Bu kazancın 8.-lirasını yurt dışında vergi olarak ödemiştir. Kazanç tesbiti, çalışılan ülke yasalarına göre yapılırsa Türkiye'de de yurtdışı kazanç 40.-lira olarak bildirilecektir. Bu 40.-lira kazanç üzerinden 10.-lira kurumlar vergisi tahakkuk edecek, bu kazançtan yurtdışında ödenen vergi 8.-lira mahsup edilecek, kalan 2.-lira kurumlar vergisi ödenecektir. Ayrıca bu firmadan Türkiye'de $(40-10 \times \%20)=6$.-lira stopaj alınacaktır. Bu durumda firma yurt dışında elde ettiği 10.-lira gerçek gelir için yurt dışında 8.-lira, Türkiye'de $(2+ 6)=8$.-lira olmak üzere gerçek gelirin iki misline yakın 16.-lira vergi ödemiş olacaktır. Ayrıca yurtdışı mevzuata göre bazı kanunen kabul edilmeyen giderlerin, örneğin o ülke mevzuatına göre ödenen cezaların, Türkiye'de vergilendirilecek kazançtan neden indirilemeyeceğinin açıklanması da mümkün değildir.

Daha da önemlisi şudur : Vergileme hakkı, egemenlik ilkesinin gereğidir. Bir ülkede, başka ülkelerin kanunları uygulanarak vergileme yapılamaz. Yurt dışı kazanç Türkiye'de vergilendirilirken, yurt dışında beyan edilen tutar vergi matrahı olarak alınırsa, Türkiye kendi kanunlarına göre değil, başka bir ülkenin kanunlarına göre vergi alacaktır. Bu durumun verginin yasallığı ilkesine aykırı olduğu apaçık ortadadır. Başka ülke kanunlarına göre vergi alınamayacağından, yurt dışında beyan edilen gelirin, Türkiye'deki vergi matrahı sayılması söz konusu olmamak gerekir.

5.2. Türk Vergi Kanunlarına Göre Kazancın Saptanması

Yurt dışı kazançların vergilendirilmesinin esas amacı, yurt dışından elde edilen kazancın vergisi ile yurt içinden elde edilen kazancın vergisini eşitlemek olabilir. Firma yurt dışı faaliyeti nedeniyle, yurt içi faaliyetin gerektirdiğinden daha ağır bir vergi yükü ile karşı karşıya kalmamalıdır. Yurt dışı vergi sonrası karın yurt içi vergi sonrası kardan daha büyük olmasının, yani yurt dışı kazancın yurt içi kazançtan daha hafif vergilendirilmesinin önemli bir sakıncası yoktur. Bu durum firmaların uluslararası ilişkilerini geliştireceği, uluslararası faaliyetler konusunda firmaları teşvik edeceği için hatta yararlıdır.

Yurt dışı faaliyetin kazancının Türkiye yasalarına göre belirlenmesi, vergi sistemine açıklık getirecek, firmaların ihtiyatlı olmak endişesi ile elde edilmemiş kazancın vergilenmesi sonucunu doğuracak beyanlarını da önleyecektir. Ancak kazancın, bir başka deyimle matrahın Türk vergi kanunlarına göre saptanması, yurt dışından ayrı olarak Türkiye'de bu işle ilgili defter tutma zorunluluğunu gerektirecektir. Oysa yurt dışı faaliyetle ilgili, yurt içinde defter tutma zorunluluğu olmadığı gibi, işletmelerin kendi istekleri ile defter tutmaları da olanaksızdır. VUK nun 227. maddesine göre kayıtların belgelendirilmesi zorunludur. Belgelendirme ise ancak gene VUK da belirlenmiş, ayrıntılı olarak tanımlanmış belgelerle mümkündür. VUK da tanımlanmış belgeler yurt dışında temin edilemeyeceğinden Türk vergi mevzuatına göre kazanç tesbiti, fiili olarak mümkün olmayacaktır. Burada sözünü ettiğimiz VUK na uygun belge, anlaşmalı matbaalarda basılmış alış veya gider faturaları gibi çok şekli koşullara bağlı belgeler değildir. O ülke mevzuatının uygun gördüğü faturaların da belge olarak kabul edileceğini varsayabiliriz. Ancak fatura dışındaki belgelerde durum çok karışacaktır. Örneğin herhangi bir harcamanın yapıldığı konusundaki normal bir yazı, belge olarak kabul edilecek midir? Gider pusulası, müstahsil makbuzu gibi belgeler nasıl değerlendirilecektir? Gerek fatura, ge-

rek o ülke mevzuatı yönünden geçerli belgelerin, usul yönünden uygun olup olmadığı, kullanılan ülke mevzuatına uygun olup olmadığı konusundaki anlaşmazlıklar nasıl çözümlenebilecektir? Herhangi bir yazılı kağıt belge olarak kabul edilecekse bu belgelerin kontrolü nasıl yapılacaktır? Bu yolla giderlerin aşırı ölçüde artırılması, kazancın asgariye indirilmesi nasıl önlenecektir? Bu belgelere dayanılarak saptanan kazanç safi ve gerçek kazanç sayılabilecek midir? Gecikme zammı, gecikme faizi, para cezası gibi kanunen kabul edilmeyen giderler hangi gerekçelerle vergi matrahına dahil edilecektir? Yeniden değerlendirme, şüpheli alacak karşılığı, finansman gideri kısıtlaması, maliyet artış fonu gibi, değerlendirme hükümleri hangi gerekçe ile uygulanacak veya hangi gerekçe ile uygulanmayacaktır?

Bütün bu sorular göz önünde tutulduğunda yurt dışı kazancın vergi mevzuatımıza göre saptanmasının olanağının bulunmadığı anlaşılmaktadır. Zaten bu yöntemin uygulanması iştirak ilişkisi değerlemesi çerçevesinde mümkün değildir. İştirak ilişkisinde, iştirak edilen kurumun kazancı, iştirak edilen kurumun koşullarına göre belirlenecektir. İştirak edilen kurum ise, yurt dışı kurum (organizasyon) niteliğindedir. Bu durumda, yurt dışındaki organizasyonun kazancının yurt dışı koşullara göre belirlenmesi olağan olacaktır.

5.3. Uluslararası Muhasebe İlke ve Standartlarına Göre Kazancın Saptanması

Yurt dışı kazancın saptanmasında akla en yakın yöntemin uluslararası muhasebe ilke ve standartlarının kullanılması olduğu görüşünderiz. Dünyada globalleşme ve küreselleşme olgusu, uluslararası şirketlerin faaliyetlerinin kapsamının çok genişlemesi gerçeği muhasebe ilke ve standartlarını geliştirmiş, "genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri" kavramını yaratmış ve yaygınlaştırmıştır. Vergi sistemimizin özüne yakın uygulama genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre kazancın saptanması olabilir. Kazan-

cın Türkiye’de beyanından önce yeminli mali müşavirler ilgili firmanın yurt dışı hesaplarını kontrol ederek, Türkiye’de beyan edilecek vergi matrahını (yurt dışı kazancı) bir rapor halinde bildirecektir Yeminli mali müşavirlerin genel kabul görmüş muhasebe esaslarına dayanarak yaptıkları kazanç tesbitinin, idarenin bu raporları değerlendirme hakkı saklı kalmak koşulu ile, daha makul olduğu görüşündeyiz.

Ancak bu tesbitin yeminli mali müşavirlere yaptırılması için firmaları zorlayıcı yasal düzenlemeler çok açık değildir 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir meslek yasasının hükümleri yeterli açıklıkta değildir Bu bakımdan uygulanması zordur. Vergi idaresinin görüşü yeminli mali müşavirlerin vergi inceleme yetkisinin bulunduğu biçimindedir. Danıştayın bu görüşü onayladığı anlamı çıkarılabilecek kararları da vardır Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre vergi matrahının saptanması, bu muhasebe ilkelerine vergi yasası niteliği kazandırmış olacaktır Oysa genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri vergi yasası olarak kabul edilemez. Vergi yasası olmak için gerekli prosedürlerden geçmiş ilkeler değildirler. Bu yönden, anılan yöntem de vergide yasallık ilkesi ile bağdaşmayacaktır Yöntemin yasalarımıza uygun tek yönü gelirin gerçek ve safi tutarı ile vergilendirileceği konusundaki hükme uygun olması olacaktır

Yurt dışı kazancın genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre yeminli mali müşavir raporları ile belgelendirilerek saptanması biçimindeki görüşe daha yakın durmamıza karşın, gerek çalışılan ülke mevzuatına göre, gerek Türk vergi mevzuatına göre, gerek genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre kazanç tesbitinin yani matrah belirlemesinin vergi yasalarımıza aykırı olduğunun altını bir kez daha çizmek istiyoruz. Vergi yasalarına aykırı olarak oluşturulmuş matrah üzerinden vergileme yapılmasını da mümkün görmüyoruz.

Bu bölümün başında görüşümüzün tamamen değişik olduğunu, ancak gene de üç görüşü de irdeleyeceğimizi belirtmiştik. Değişik görüşümüzü aşağıda açıklamak istiyoruz:

Yurt dışı inşaat ve onarım işi kazancının tesbitinin, çalışılan ülke kanunlarına göre mi, Türk vergi kanunlarına göre mi, uluslararası muhasebe ilke ve standartlarına göre mi yapılacağı tartışması gereksiz bir tartışmadır Vergi bir sistemdir. Vergi sorunları vergi sisteminin bütünlüğü içinde çözümlenmelidir. Vergilendirilecek konunun önce hukuki niteliğinin belirlenmesi, bu belirlemeden sonra vergi tekniğinin tartışılması gerekir. Vergilendirmenin konusu yurt dışı inşaat ve onarım organizasyonundan elde edilen gelirdir. Bu organizasyonun hukuki niteliğinin iştirak ilişkisi içinde algılanması gerektiğini yukarıda ayrıntılı olarak açıklamaya çalıştık. Vergilemeye çalıştığımız konu, Türkiye'deki merkezin yurt içi ve yurt dışı faaliyetleri sonucu elde ettiği gelirdir. İştirak ilişkisi içinde düşünüldüğünde Türkiye'deki merkezin yurt dışında inşaat onarım faaliyeti yoktur Türkiye'deki merkezin yurt dışındaki faaliyeti iştirak faaliyeti ile sınırlıdır Bu durumda yurt dışı kazancın tesbiti, temettü kazancı kavramı içinde değerlendirilmelidir. Yurt dışındaki organizasyonun faaliyeti Türkiye'de vergilemeye esas olamayacağından, Türkiye'deki vergilemede, yurt dışındaki faaliyetin bir etkisi yoktur. Olmamalıdır Türkiye'de vergilenecek olan yurt dışından elde edilen temettü gelirdir. Dolayısıyla vergi matrahını etkileyecek yurt dışından elde edilen temettü gelirinin nasıl saptanacağı belirlenmek durumundadır. Bilindiği gibi, iştirak ilişkisi içinde temettü geliri nakden veya hesaben ödenmesi durumunda elde edilmiş olur. Kar dağıtımı yapılmadan iştirak eden şirketin, temettü geliri elde etmesi söz konusu değildir. Temettüde elde edilen gelir, iştirak edilen şirketin yurt içinde veya dışında beyan ettiği veya etmediği kazançla ilgili değildir. Hiçbir zaman da temettü, iştirak edilen organizasyonun kazancının tutarı ile çakışmaz. Bunlar farklı farklı kavramlardır İştirak eden şirketin yurt dışından elde ettiği kazancın belirlenmesi açısından, iştirak edilen yurt dışındaki or-

ganizasyonun kazancı ile ilgilenmemizin bir anlamı bulunmamaktadır Türkiye’de vergilendirilecek yurt dışı kazancı saptamak için, yurt dışından elde edilen temettünün saptanmaya çalışılması gerekir

6. YURT DIŞI KAZANCIN BEYANI

Gelir Vergisi Kanunumuzdaki yıllara yaygın inşaat ve onarım iÇinde kazanç saptamasının işin bitiminde yapılacağı konusundaki düzenleme, çok yanlış olarak, vergiyi doğuran olayın yani gelirin elde edilmesinin de işin bitimine ertelendiği biçiminde görüşler oluşmasına neden olmuştur. DanıŐtay 08.06.1994 gün, E.1994/581 sayılı kararında yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde yabancı para cinsinden elde edilen istihkak bedellerinin bankada tutulması suretiyle sağlanan faiz gelirleri ile lehe oluşun kur farklarının yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin hasılatı olarak Gelir Vergisi Kanununun 42. maddesi uyarınca işin bittiği yılda beyan edileceğine dair kararın gerekçesinde yıllara yaygın inşaat ve onarım iÇinde vergiyi doğuran olayın işin bitimi olduğunu belirtmiŐtir. Oysa gelir üzerinden alınan vergilerde, işin bitimi ile değil, gelirin elde edilmesi ile vergiyi doğuran olayın gerçekteŐtiđi gelir ve kurumlar vergisi kanunlarında hiÇ kuşku yaratmayacak bir biçimde çok açık olarak hükme bağlanmıştır Vergiyi doğuran olay verginin en temel kavramlarından biridir Bu kavramda bile anlaŐamıyorsak Türkiye’de vergi uygulamasının özellikle mükellefler yönünden ne kadar zor ve ne kadar riskli olduğu apaçık ortadadır Verginin temel kavramları üzerinde, vergi idaresinin, yargı mercilerinin ve mükelleflerin anlaşmaları, temel kavramların tartışma dışına çıkarılması vergi uygulamasının ön koşulu olmalıdır Firmalar bünyesinde, tüm vergileme dönemi boyunca yüzlerce, binlerce vergiyi doğuran olay (gelirin elde edilmesi) gerçekteŐmektedir. İnşaat firmalarında da durum farklı değildir. İnşaat firmalarındaki özellik, bazı gelir elde etmelerin (vergiyi doğuran olay) 42 nci madde kapsamına girmesi bazılarının da bu kapsamda olmamasıdır Örneğin her hakediş düzenlendiğinde, hakedişin düzenlendiği ta-

rihte gelir elde edilmekte, elde edilen bu gelir (vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi) 42. madde kapsamına girmektedir. İnşaat firması, inşaat malzemesi ticarethanesinden çimento sattığında da gelir elde etmekte, ancak bu gelir 42. madde kapsamına girmemektedir. Aynı inşaat firmasının Şubat ayında yıllara yaygın inşaat işi nedeniyle düzenlediği hakedişinin onaylandığını, gene Şubat ayında ticarethanesinden çimento sattığını varsaydığımızda, hem hakedişin onaylanması, hem çimentonun satışı nedeniyle Şubat ayında gelir elde edilmiş yani vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmaktadır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile vergi alacağı da doğmaktadır. VUK nun 19. maddesinde vergi alacağının "vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın veya hukuki durumun tekemmülü ile" doğacağı hükme bağlanmıştır. 19. maddedeki tanımın gereği olarak vergi alacağının doğmuş olması, bu alacağın talep edilebilir hale geldiği anlamında değildir. Doğan vergi alacağı tarh ve tahakkuk işlemlerinin tamamlanması ile istenebilir duruma gelecektir. Aynı zamanda, Şubat ayında gerçekleşen iki vergiyi doğuran olay (hakediş onayı, çimento satışı) nedeniyle doğan iki vergi alacağının tarh ve tahakkuk işlemleri farklı zamanlarda yapılacaktır. Çimento satışından kaynaklanan vergi alacağının tarh ve tahakkuk işlemi ertesi yılın Nisan ayında yapılacağı halde, hakediş onayından kaynaklanan vergi alacağının tarh ve tahakkuk işlemi işin bitimini izleyen yılın Nisan ayında yapılacaktır.

Uygulamada sık sık vergi alacağının doğumu ile, tarh ve tahakkuk işlemi birbirine karıştırıldığı için yukarıdaki açıklamaları yapmak zorunda kaldık. Gelirin ne zaman beyan edileceğini belirlemek için, vergi alacağının ne zaman doğacağını ve vergi alacağı doğduktan sonra bu vergi alacağı ile ilgili tarh ve tahakkuk işleminin ne zaman yapılacağını öncelikle belirlemesi gerekmektedir. Yurt dışı kazancın beyan zamanı ile ilgili düşüncelerimize geçmeden önce, vergiyi doğuran olay, vergi alacağı, tarh ve tahakkuk kavramlarının irdelenmesini bu bakımdan gerekli gördük.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergiyi doğuran olay hakedişin onaylanması ile gerçekleşir ve vergi alacağı doğar, bu vergi alacağının tarh ve tahakkuk işlemi de işin bittiği yılı izleyen Mart ya da Nisan ayında yapılır. Bu kural veya yöntemin yurt dışı inşaat ve onarım işlerine de uygulanacağı konusunda görüşlere zaman zaman rastlanmaktadır. Bu anlayış iki nedenle doğru değildir:

1)- Kazancın 42 nci maddeye göre tesbiti (tarh ve tahakkuk işleminin başlangıcı) vergi mevzuatımızın bir hükmüdür. Türk vergi mevzuatındaki bu çok özel düzenlemenin yurt dışı kazançlara uygulanması mümkün değildir. Zaten kazancın Türk vergi mevzuatına göre saptanmasının mümkün olmadığını yukarıda açıklamıştık. Kazanç tesbitinde Türk vergi mevzuatı uygulanmayacağına göre, Türk vergi kanunlarının bir hükmü olan işin bitiminde vergileme yapılacağı gibi bir görüşe de itibar edilmemesi gerekir. Elde edilen gelir yıllara yaygın inşaat işinden değil, yurt dışı inşaat ve onarım işinden elde edilmiştir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi kazancının 42. maddeye göre saptanması, Türkiye’deki faaliyetler için geçerlidir. Bu yöntem Türkiye’ye özgü ve çok değişik koşullara göre düzenlenmiştir. Türk vergi mevzuatındaki 42. madde, amortismanların dağılımı, genel giderlerin dağılımı, hakedişlerden vergi stopajı, işin bitimindeki tarh ve tahakkuk işlemi ile uyumlu ve bir bütündür. Bu çok özel düzenlemenin, yalnızca, işin bitimi ile ilgili küçük bir bölümünün yurt dışı kazançlara uygulanması söz konusu olmamak gerekir. Yurt dışı kazançlarda Türk vergi mevzuatına göre kazanç tesbiti yapılamayacağı için, GVK daki yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile ilgili maddelerinin yalnızca kazancın beyanı ile ilgili hükmünün uygulanması, diğer hükümlerin uygulanmaması gibi bir yorum geliştirmek mümkün değildir.

2)- Kazanç beyanının yani tarh ve tahakkuk işleminin vergi alacağının doğumundan sonra başlayacağını, vergi alacağının doğumunun vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine bağlandığını, gelir ve kurumlar vergilerinde

vergiyi doğuran olayın gelirin elde edilmesi ile gerçekleştiğini yukarıda açıklamıştık.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin yurt içinde ve yurt dışında yapılması vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi, gelirin elde edilmesi yönünden temelde farklıdır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinden yurt içinde gelir elde edilmesi (vergiyi doğuran olay) hakedişin onaylanması ile gerçekleşir. Oysa yurt dışı kazanç için bu kuralın uygulanması, gelirin elde edilmesinin hakediş onayına bağlanması mümkün değildir. Yurt dışından inşaat ve onarım kazancı elde edilmesi (vergiyi doğuran olay) kazancın yurt içi hesaplara intikal ettirilmesi olarak Gelir Vergisi Kanununun 85. maddesi ile tanımlanmıştır. Yurt dışı inşaat ve onarım işlerinde kazanç beyanı, tarh ve tahakkuk işlemi, hakediş düzenlenmesinden sonra değil, kazancın bir dönem itibarıyla bütünüyle saptanıp Türkiye'deki hesaplara intikalinden sonra mümkün olabilecektir. Bir başka anlatımla yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratların mükellefin bunları Türkiye'de hesaplarına intikal ettirdiği yılda elde edileceğini belirten 85. madde hükmü, mükellefin yurt dışı kazancı hesaplarına istediği zamanda intikal ettireceği ve vergi alacağının mükellefin isteği doğrultusunda doğacağı biçiminde yorumlanamaz. İntikalın ekonomik değer intikali olarak anlaşılması gerektiğini yukarıda belirtmiştik. Ekonomik değer intikali de bir gerçektir. Daha doğru bir anlatımla ekonomik değer gerçek olarak intikal etmiş veya etmemiştir. Önemli olan mükellefin hukuki veya ekonomik tasarruf olanağının bulunduğu ortaya çıkmasıdır "Mükellefin bunları Türkiye'de hesaplarına intikal ettirdiği" ifadesinin bu biçimde anlaşılması gerekir. Zaten maddedeki ikinci bendi de bu anlayışı doğrulamaktadır. Çünkü 2. bendde, kazancın hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki nedenlerden ileri gelmesi durumunda ne yapılacağı düzenlenmektedir.

Yurt dışında firmanın ekonomik işlemleri kesintisiz sürdürüldüğüne göre, yurt dışında her an kazanç doğmaktadır. Her an doğan kazanç, doğar doğ-

maz saptanamaz. Saptanmayan kazancın intikalinden de söz edilemez. Ayrıca kazancın intikal etmiyeceğini, kazancı temsil eden ekonomik değerlerin intikal edeceğini yukarıda açıklamıştık. Dolayısıyla, yurt dışı kazanç belli bir dönem itibariyle saptanacak ve saptanan kazancı temsil eden ekonomik değer yurt içi hesaplara intikal ettirilecektir. Kazancın saptanacağı dönem ne olacaktır? Anılan dönemin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre belirlenmesi gerekir. Kazancın yıllık dönemler itibariyle saptanması, genel kabul görmüş bir ilkedir. Bu durumda yurt dışı kazancın yurt dışında yıllık dönem sonunda saptanarak Türkiye'deki hesaplara intikal ettirilmesi gerekir.

Yurt dışında yıl sonunda saptanan kazancın Türkiye'ye intikal ettirilmesi gerektiği süre, yurtdışı kazancın ne zaman beyan edileceğini de belirleyecektir. Bu konuda, kazancın yurt dışında beyan edildiği aynı dönemde Türkiye'de de beyan edilmesi gerektiğini ileri süren görüşler bulunmaktadır. Yurt dışı kazancın yalnızca Türkiye'de beyanı ile ilgili olarak değil, yurt dışı kazancın Türkiye'de vergilendirilmesi ile ilgili diğer konularda da yurt dışında beyan edilen kazancı esas alan görüşler oldukça yaygındır. Yurt dışı kazancın yurt dışında beyan edildiği dönemde Türkiye'de de beyan edilmesi gerektiği görüşüne aşağıdaki nedenlerle katılmıyoruz.

1)- İntikal ettirilecek kazancın yurt dışında beyan edilen kazançla doğrudan bir ilişkisi yoktur. Yurt dışında beyan edilecek kazanç başka, Türkiye'deki hesaplara intikal ettirilecek kazanç başkadır. Yurt dışında şu veya bu nedenle beyan dışında kalan kazancın Türkiye'de de beyan edilmeyeceği, vergilendirilmeyeceği konusunda vergi kanunlarımızda bir hüküm bulunmamaktadır. Aksine yurt dışı kazancın yurt dışında beyanı zorunlu olmasa bile, Türkiye'deki hesaplara intikal ettirilmesi ve beyan edilmesi gerektiğini gösteren hükümler bulunmaktadır. Yurt dışında beyan edilmiş olsun veya olmasın, yurt dışı kazancın Türkiye'deki hesaplara intikali zorunlu olduğuna göre, Türkiye'deki hesaplara intikal zamanını yurt dışındaki

beyana bağlamak mümkün değildir.

2)- Yurt dışı kazanç Türkiye'deki hesaplara intikal ettirilmesi gereken zamanda Türkiye'de elde edilmiş olacaktır. Türkiye'de elde etme gerçekleştikten sonra beyan işlemi başlayacaktır. Kazancın yurt dışında yıllık dönemler itibarıyla saptanması yılın son günü bittikten sonra yapılacaktır. Yılın son gününün bitiminde saptanan kazancın Türkiye'deki hesaplara intikali için mükellefe makul bir süre vermek mantığın gereğidir. Bu konuda mükellefe verilecek en ufak bir süre dahi kazanç intikalini ertesi yıla taşıyacağından, vergiyi doğuran olay ertesi yılda gerçekleşecek ve ertesi yılın kazancı olarak beyan edilmesi gerekecektir.

3)- Yurt dışı kazançların vergilendirilmesinde uygulama şimdiye kadar yurt dışı şantiyenin yurt içindeki müteahhitlik firmasının iştiraki olduğu anlayışı ile yürütülmüştür. Bu görüş açısından yurt içinde elde edilen yurt dışı inşaat onarım kazancı, iştirak kazancı durumundadır. İştirak kazancının ertesi yılda elde edilip ertesi yıl kazancı olarak beyan edileceği tartışmasıdır.

4)- GVK nun 123., KVK nun 43. maddelerine göre, Yabancı memleketlerde elde edilerek, Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen benzeri vergiler Türkiye'de tarh olunan kurumlar vergisinden indirilecektir. Aynı yılda hem yurtdışında hem de Türkiye'de gelirin beyan edilmesi durumunda, Türkiye'deki beyanın vergisinden indirilecek yurt dışında ödenmiş vergi bulunmadığı için, ödenmiş vergilerin belgeleri de henüz yoktur. Yurt dışında beyan edilen gelirin ertesi yılda Türkiye'de beyanı durumunda, yurtdışında ödenen verginin, Türkiye'de hesaplanan vergiden mahsubu anlam kazanacaktır. Madde metninde, verginin tarhi sırasında, vergi mahsubuna esas belgeler henüz gelmemişse, o memlekette cari olduğu bilinen nisbet üzerinden verginin hesaplanacağı, hesaplanan vergi kadarlık kısmın erteleneceği, ödenen vergi-

lerin belgelerinin ibrazı için bir yıl bekleneceği belirtilmişse de bu hüküm istisnai bir durumu düzenlemektedir. Maddenin esas uygulaması belge ibrazı yolu ile vergi mahsubudur. Bu yöntem ise yurt dışında beyan edilen kazancın yurt dışında beyan edildiğinin ertesi yılında Türkiye’de beyanı ile uygulanabilir. Dolayısıyla 43. madde hükmü de yurt dışı ve yurt içi beyanın aynı dönemde olmayacağını bir göstegesidir.

7. YURT DIŞI İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ KAZANCINDAN TÜRKİYE’DE ALINACAK VERGİNİN HESAPLANMASI

Beyan edilen yurt dışı inşaat ve onarım kazancından alınacak verginin hesaplanması konusunda iki yöntem uygulanmaktadır Bunlardan birisi yurt dışı kazançların vergilendirilmesi ile ilgili genel hükümlere göre yapılması gereken uygulamadır Diğeri Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 24. maddesine göre yapılması gereken uygulamadır Bizim görüşümüz her iki uygulamanın da vergi sistemimizin bütünlüğüne uymadığı, ters düŐtüğüdür. Kendi görüşümüzü belirtmeden önce katılmadığımız iki uygulamayı aşağıda açıklamaya çalışacağız.

7.1. Yurt Dışı İnşaat ve Onarım İŞleri Kazancından Genel Hükümlere Göre Alınacak Verginin Hesaplanması

Yurt dışında elde edilen ve Türkiye’de beyan edilen yurt dışı inşaat ve onarım işi ilke olarak, yurt içinden elde edilen kazanç ve iratlar gibi, vergi yasalarımızda belirlenmiş oranlar üzerinden vergilendirilecektir. Buna göre, yurt dışı inşaat ve onarım kazancı üzerinden %30 kurumlar vergisi ve %30 kurumlar vergisinin %10 u oranında fon payı alınacaktır Hesaplanan bu kurumlar vergisi ve fon payından, aynı kazanç için yurt dışında ödenen ve ödendiği belgelendirilen, benzer vergiler indirilecektir. İndirilecek tutar yurt dışı kazanca isabet eden kurumlar vergisi ve fon payından fazla olmayacaktır. Yurt dışı inşaat ve onarım kazancının dağıtılmaması ya da serma-

yeye eklenmesi durumunda Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi gereğince gelir vergisi stopajı yapılmayacaktır

Genel hükümlere göre vergi hesaplamasını aşağıdaki örnekle açıklayalım:

-Yurt dışı inşaat ve onarım işinden 1.000.-dolar hasılat elde edilmiştir.

Bu işle ilgili olarak;

-Türkiye’den temin edilen inşaat malzemesi için	400.-dolar
-Türkiye’deki genel giderleri karşılamak için	100.-dolar
- Kar transferi olarak	55.-dolar

Olmak üzere, toplam 555.-dolar Türkiye’ye getirilmiştir.

Bu işle ilgili olarak yurt dışı inşaat ve onarım işinin gerçekleştirildiği ülkede de 400.-dolar harcanmıştır. Yurt dışı inşaat ve onarım işinden elde edilen gelir 100.-dolar olmuştur.

Elde edilen 100.-dolar kazanç nedeniyle yurt dışında ödenen kazanç vergileri toplamı da 45.dolardır.

Yukarıdaki bilgilere göre:

-Yurt dışı inşaat ve onarım işinden elde edilen kazanç	100.-dolar
-Yurt dışında Ödenen Kazanç vergileri	45.-dolar
-Türkiye’de beyan edilecek yurt dışı inşaat onarım kazancı	100.-dolar
-Hesaplanan kurumlar vergisi	30.-dolar
-Hesaplanan fon payı	3.-dolar

Toplam	33.-dolar
-Yurt dışında ödenen vergi	45.-dolar

- Türkiye’de ödenecek vergi ve fon payı	-

Yurt dışından Türkiye’deki hesaplara intikal ettirilen 55.-dolar kazancın kurum kazancı olarak dağıtılması halinde 55.-dolar üzerinden GVK nun 94/6/b-ii maddesine göre %15, $(55 \times \%15) = 8.25$ dolar gelir vergisi stopajı ödenecektir.

7.2. Yurt Dışı İnşaat ve Onarım İşleri Kazancından Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici 24’ncü Maddesine Göre Alınacak Verginin Hesaplanması

Kurumlar vergisi K.nun Geçici 24. maddesi ile, yurt dışı inşaat ve onarım kazançları, 1.1.1994-31.12.1998 tarihleri arasında geçerli olmak üzere, hem kurumlar vergisinden hem GVK nun 94/ 6-b-ii maddesinden İstisna edilmiştir. İstisnanın koşulları kurumlar vergisi yönünden ve GVK 94/6-b-ii Maddesi yönünden farklıdır 4369 sayılı yasa ile bu istisnanın süresi 2003 yılı sonuna kadar uzatılmış, stopajla ilgili hüküm de değiştirilmiştir Açıklamalarımız Geçici 24. maddenin 4369 sayılı yasa ile değiştirilen biçimine göre yapılacaktır

Yurt dışı inşaat ve onarım işi kazancının kurumlar vergisinden istisna edilmesi için, yurt dışı işle ilgili hasılatın %15 inin kambiyo mevzuatı uyarınca Türkiye'ye getirilmesi koşulu vardır.

Kambiyo mevzuatı gereğince, Türkiye'ye getirilecek dövizin saptanmasında, Türkiye'den ihraç edilen muhtelif inşaat malzemeleri bedelinin, hizmet satış bedellerinin, genel gider paylarının, her türlü hizmet satış bedeli ve işçilik ücretlerinin göz önünde tutulacağı hiçbir kuşkuya yer bırakmayacak biçimde açık olmasına rağmen, hasılatın %15 inin Türkiye'ye getirilip getirilmediğinin saptanmasında yalnızca kar transferinin göz önünde tutulacağı, malzeme bedellerinin, genel gider için getirilen paraların, işçilik ücreti ve çeşitli hizmet bedeli ödemelerinin göz önünde tutulmayacağı biçiminde, nasıl bir gerekçeye dayandırıldığını bilmediğimiz, bazı görüşler de ifade edilmektedir. Böyle bir yoruma yasanın izin vermediğini düşünüyoruz. Yasa maddesinin bu biçimde yorumlanmasının bir dayanağı yoktur Yukarıdaki örnekle açıklamak gerekirse müteahhitlik firması yurt dışındaki işinden 1.000.-dolar hasılat elde etmiş, bu hasılatın kazancı 100.-dolar olmuştur. 100.-dolar kazancın 45.-dolarını vergi olarak yurt dışında ödediğinden Türkiye'ye getirebildiği kazanç tutarı 55.-dolar olarak gerçekleşmiştir. Türkiye'ye kazanç olarak getirebileceği ancak 55.-dolardır. 55.-doların üstünde bir tutarı (hasılatın %5,5 u) kazanç olarak Türkiye'ye getirilebilmesi matematik olarak mümkün değildir. Fiilen getirilmesi mümkün olmayan tutarın getirilmediği gerekçesi ile istisnadan yararlanılamayacağı düşünülemez. Geçici 24. madde ne lafzı ile ne ruhu ile böyle bir uygulamaya olanak vermemektedir. Kurumlar vergisi yönünden istisnanın tek koşulu hasılatın %15 inin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesidir. Başka bir koşul yoktur. Kanun koyucu yurt dışında gerçekleştirilen inşaat onarım faaliyeti nedeniyle Türkiye'ye döviz girmesini özendirmek istemiştir. Bu döviz girişinin, kar payı, malzeme bedeli, hizmet bedeli, işçi ücreti, genel gider payı adlarıyla girmiş olmasının ekonomik olarak farkı ve önemi bulunmamaktadır.

4369 sayılı yasa ile GVK nun 94. maddesinde değişiklik yapılmış, eskiden olduğu gibi, dağıtılmış veya dağıtılmamasın kurum kazancının kurumlar vergisi çıktıktan sonra kalan kısmı üzerinden gelir vergisi stopajı alınması uygulaması kaldırılmıştır Bundan böyle, kurum kazancının kurumlar vergisinden istisna edilmiş olup olmamasına göre, 94. madde uygulaması değişik olacaktır. Kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlar üzerinden dağıtılmış veya dağıtılmamasın gelir vergisi stopajı yapılacaktır Kurumlar vergisinden istisna edilmemiş kazanç ise, ancak dağıtılması durumunda gelir vergisi stopajına tabi olacaktır

Konumuz KVK nun geçici 24. madde hükmü uygulamasıdır Anılan madde bir istisna maddesi olduğundan yurt dışı inşaat ve onarım kazancının bu maddeye göre vergilendirilmesinde, kurumlar vergisinden istisna edilmiş yurt dışı inşaat ve onarım kazancı dağıtılmış veya dağıtılmamasın stopaja tabi tutulacaktır. Ancak bu kazançlar üzerinden gelir vergisi stopajı hesaplanırken 94. maddenin genel hükmü değil, geçici 24. maddedeki özel hüküm uygulanacaktır.

Geçici 24. maddeye göre gelir vergisi stopajı oranı %10 dur Yurt dışı inşaat ve onarım işi nedeniyle elde edilen hasılatın %15 i Türkiye'ye getirilmişse, vergileme işlemi geçici 24. maddeye göre olacak, yani kurumlar vergisi alınmayacak, ancak %10 gelir vergisi stopajı tarh edilecektir. Ayrıca %10 stopaj oranı da aşağıdaki koşullarla, sıfıra kadar indirilecektir:

Inşaat ve onarım kazancına yurt dışında uygulanan verginin oranı %37 in üzerinde ise, gelir vergisi stopajı oranı sıfıra inecek, yani yurt dışı inşaat ve onarım kazancı üzerinden gelir vergisi stopajı da alınmayacaktır Yurt dışında elde edilen bu kazançlara mahallinde uygulanan vergilerin oranı %30 u geçmiyorsa %10 üzerinden gelir vergisi stopajı hesaplanacaktır %30 u geçiyorsa, %30 u geçen her bir puan için %0,70 oranında indirim yapılarak gelir vergisi stopajı hesaplanacaktır.

Yukarıdaki açıklamamızdan da anlaşılacağı üzere, yurt dışı inşaat ve onarım kazancında hesaplanacak gelir vergisi stopaj oranının sifıra kadar indirilmesi, bu kazançlara yurt dışında uygulanan vergi oranı ile bağlantılıdır. Ancak bu vergi avantajından yararlanabilmek için yurt dışında, anılan oranlarda vergi ödenmiş olması gerekli değildir. O ülkede hiç vergi ödenmese de, inşaat ve onarım işinden o ülkenin mevzuatına göre alınması gereken verginin oranı vergi avantajından yararlanmak için yeterlidir.

KVK nun Geçici 24. maddesini yukarıdaki örneğimize uygularsak, Türkiye'de vergileme aşağıdaki gibi olacaktır:

-Yurtdışı İnşaat ve Onarım Kazancı	100.-
-KVK Geç. 24.ncü Madde İstisnası	100.-
-Kurumlar vergisi	-
-Fon Payı	-
Stopaj Vergisinin hesaplanması	
Yurtdışı hasılat	1.000.-
-Türkiye'ye getirilmesi gereken döviz (1.000 x %15)=	150.-
-Türkiye'ye getirilen Döviz	555.-
Beyan Edilen Yurt Dışı Müteahhitlik Kazancı	100.-
GVK nun 94/6-bii Maddesinin Matrahı	100.-
Gelir Vergisi stopajı (100 x % (0))	-
(% (0) oran için koşul gerçekleştiğinden)	
Fon Payı	-

7.3. Yurt Dışı İnşaat ve Onarım İşleri Kazancından İştirak Kazancı Esasına Göre Alınacak Verginin Hesaplanması

Vergi sorunlarının, vergilemenin ilkeleri, vergi sistemiği, vergilendirilecek ilişkinin hukuki niteliği göz önünde tutularak ve yasa maddelerine dayanılarak çözümlenmesi gerekir. Yukarıda anlatmaya çalıştığımız iki yönünde de vergileme için gerekli kazanç saptamasının yasal bir dayanağının bulunmadığını daha önceki bölümlerde açıklamaya çalıştık. Nasıl saptanacağı belirlenmeyen kazancın vergilendirilmeye çalışılması mantığa aykırıdır. Vergi idaresi kazancın saptanmasını doğru veya yanlış belirlemeden, bilinmeyen kazancı vergileme gayreti içine girmektedir. Kaldı ki, yukarıdan beri yurt dışı şantiye ile merkez arasındaki ilişkinin iştirak ilişkisi olarak geliştiğini, uygulamanın bu varsayıma göre yürütüldüğünü açıklamaya çalıştık. Tüm muhasebeyi ve diğer vergisel yöntemleri iştirak ilişkisine göre düzenlemek, vergilendirme için gerekli verileri iştirak ilişkisine göre düzenlenmiş muhasebe uygulamasından almak, vergileme aşamasına gelince iştirak ilişkisini unutmak, yok saymak, kendi mantığı içinde de tutarlı değildir. Merkez ile yurt dışı organizasyonun ilişkisi hukuki nitelik olarak iştirak kavramı çerçevesine oturtulmuşsa, bu kabulün vergilemenin tüm aşamalarında geçerli olması gerekir. Buna göre, yurt dışı inşaat ve onarım işlerinin kazancının vergisi de, iştirak ilişkisi göz önünde tutularak, hesaplanmalıdır.

Anılan varsayım ve uygulama sonucunda, merkezin yurt dışı inşaat ve onarım işini yürüten iştirakinden temettü elde ettiği kabul edilmelidir. Vergi hukukumuzda temettü iştirak kazancıdır. İştirak kazançları KVK nun 8/1 maddesine göre kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. İştirak kazancına, GVK nun 94. maddesine göre gelir vergisi stopajı da uygulanmayacaktır. Yurt dışı inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazanç KVK nun 8/1 maddesine göre kurumlar vergisinden istisna edilecek, GVK nun 94/6-b-ii maddesine göre de bu kazançlara gelir vergisi stopajı uygulan-

mayacaktır. Bizim görüşümüz bu biçimdedir. Ancak uygulamada bu görüşümüzün geçerliliği yoktur. Uygulama metoda ve mantığa bağlı olmadan tam bir karmaşa içinde ve yukarıda belirttiğimiz iki uygulama biçimine göre yürütülmektedir.

8. YURT DIŞI İNŞAAT VE ONARIM FAALİYETİNİN YURT İÇİ FAALİYETLE İLİŞKİSİ, YURT İÇİ FAALİYETE ETKİSİ VE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

8.1. Merkez Genel Giderlerinden Yurt Dışı Őantiyelere Pay Verilmesi

GVK nundaki yıllara yaygın inşaat işleri ile ilgili 43. maddeye dayanılarak merkez genel giderlerinden yurt dışındaki Őantiyelere pay verilmesi gerektiğini ileri süren görüşler bulunmaktadır. Yukarıda da açıkladığımız gibi, yurt dışı inşaat ve onarım faaliyeti ile GVK nun yıllara yaygın iŐlerle ilgili hükümlerini bađdaŐtırmayı, bu hükümlerin yurt dışı inşaat ve onarım işlerine uygulanmasını iki bakımdan mümkün görmüyoruz:

1- Tüm vergi uygulamalarında ve muhasebe kayıtlarında merkez ve yurt dışı Şantiye, ayrı organizasyonlar olarak değerlendirilmiş, yurtdışındaki Şantiyenin, yurt içindeki Şantiye statüsünde olmadığı kabul edilmiştir. Yurt dışındaki Şantiyenin yurt içindeki Şantiyeden tamamen farklı olduğu kabul edilince, yurt içindeki Şantiyeler için düzenlenmiş ve Türkiye'de geçerli yasa hükümlerinin yurtdışı Şantiyeye uygulanması elbette söz konusu olmamak gerekir.

2- Ayrı birer organizasyon olarak kabul edilen merkez ve yurt dışı Şantiye ilişkisinde merkezin yurt dışı Şantiye organizasyonuna iştirak ettiği, ilişkinin iştirak ilişkisi olduğu genellikle kabul görmektedir. Bu durumda merkezin masraflarının, iştiraki olan Şantiyeye dekont edilmesi söz konusu olamaz. Nasıl Türkiye'deki bir kuruluş, iştirak ettiği kuruluşun masraf-

larını aktaramazsa, yurt dışındaki iştirakine de masraf aktaramaması gerekir.

3- 43. madde hükmü Türkiye’de yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazancın saptanması ile ilgilidir. Oysa yurt dışındaki inşaat ve onarım işinin kazancı saptanmamakta, yurt dışından gelir intikali ile vergileme başlamaktadır. Yasamız yurt dışındaki gelirin oluşması ile ilgili değildir. Yurt dışında oluşan gelirin Türkiye’ye intikali ile ilgilenmektedir. Yurt dışındaki gelirin oluşması konusunda "Türk vergi mevzuatının yalnızca 43. maddesi uygulanacak, diğer maddeleri uygulanmayacak" biçiminde bir genellenin yapılabilmesi de mümkün değildir.

4- KVK nun 15/5-b maddesinde Dar mükellef kurumların merkez masraflarına iştirakinin kazançtan indirilemeyeceği belirtilmiştir. Yurt dışındaki bir şirketin Türkiye'deki örneğin baraj şantiyesinden kazancı, Türkiye'de dar mükellefiyet esaslarına göre vergilendirilmektedir. Yurdumuzdaki dar mükelleflerin merkez masraflarından pay alması yasaklanmıştır (Bu yasaklamanın, dar mükellefin de yurt dışındaki merkezin iştiraki olarak algılanmasından, varsayılmasından kaynaklanması gerekir Olaya tersinden baktığımızda, dar mükellef yurt dışı merkezin iştiraki olmaktadır Bu varsayımın izleri GVK nun 94. maddesinde de vardır 94. madde dağıtılın dağıtılmasın dar mükellef kurumların kurum kazancından, kurumlar vergisi ve fon düşüldükten sonra kalanı gelir vergisi stopajına tabi tutarken, yurt dışı merkezin yurt içindeki iştirakinden -dar mükelleften- elde ettiği temettüyü vergilemek istemektedir diye düşünüyoruz.) Aynı mantık gereği, Türkiye'deki merkezin de yurt dışı ülkenin dar mükellefi durumundaki şantiyesi, Türkiye'deki merkez giderlerine iştirak etmemelidir. Türk vergi mevzuatı dar mükellefiyette kazanç saptanırken merkez giderlerinin bu kazanç üzerinde bir etkisi olamayacağını kabul etmiştir Bu ülkenin yabancı ülkede dar mükellef durumunda olan şirketlerimiz için de geçerli olması gerekir

Bu konuda başka bir tartışma Kurumlar Vergisi K.nun 8 nci maddesindeki "Kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin ödemelerin kurum kazancından gider olarak indirilmesi kabul edilemez" hükmünden ortaya çıkmaktadır. Bu hüküm gereği olarak yurt dışı inşaat ve onarım kazançlarının Geçici 24. maddeye göre istisna olduğu ileri sürülerek, bu kazançla ilişkin ödemelerin kazançtan indirilemeyeceği kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirileceği ileri sürülmektedir.

Bu görüşe de katılmıyoruz. KVK nun 8. maddesindeki "istisna edilen kazançlara ilişkin ödemeler" ifadesi ile neyin amaçlandığı kesin olarak belirlenmiş değildir. Genel gider ödemelerini "istisna edilen kazançlara ilişkin ödemeler" olarak nitelenmek söz konusu olmamak gerekir. Maddenin amacı istisna edilen kazançla doğrudan doğruya ilgili ödemeleri gider kabul etmemektir. Bu bakımdan genel giderler madde kapsamında değerlendirilemez.

Kaldı ki, yurt dışı inşaat ve onarım kazançlarında tam bir istisna yoktur. İstisnanın koşulları vardır. Bu koşullar gerçekleşmeden istisna uygulaması söz konusu olamaz. Nitekim 50 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde bir kazanç unsurunun kurumlar vergisinden müstesna tutulmasının tamamen vergi dışında kalmasına yol açmadığı belirtilerek "Mutlak bir kurumlar vergisi istisnasının sadece iştirak kazançları, risturnlar ile yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliği için geçerli" olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin ödemelerin kurum kazancından gider olarak indirilemeyeceğine ilişkin hükmün "sadece risturn kazançları, iştirak kazançları ile yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliği kazançlarını" kapsadığı tebliğde ifade edilmiştir.

Ayrıca, iştirak kazançları istisnasında da gider kabul edilmeyecek ödemelerin kapsamı çok dar tutulmuştur. Uygulamada gelirlerinin hemen hemen

tamamı iştirak kazançlarından oluşan Holding şirketlerde, gider kabul edilmeyecek ödemeler arasında genel gider ödemeleri sayılmamıştır Genel gider ödemeleri kazançtan indirilmektedir. Gider kabul edilmeyenler, holding şirketlerin genel kurullara katılmak için yaptığı ödemeler gibi çok sınırlı tutulan ödemelerdir Tebliğde genel giderlerden iştirak kazançlarına düşen payın ayrılıp, kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesini gerektiren bir düzenleme yapılmamıştır

8.2. Merkez İle Yurt Dışı Şantiye Arasındaki Hesapların Değerlendirilmesi

Yazımızın başında da belirttiğimiz gibi, yurt dışı inşaat ve onarım işleri ile Türkiye'deki merkez firma arasında yoğun bir ekonomik ilişki ve yoğun para hareketi vardır Merkez firma ile yurt dışı şantiye arasındaki ekonomik ilişki Türkiye'deki merkez firma yasal defterlerinde Muhtelif Borçlu Alacaklı Hesap adı ile cari hesap olarak yürütülmektedir Yurt dışı şantiye veya şantiyeler ile ilgili merkezdeki cari hesabın işleyişi bazı ana başlıklar itibariyle açıklanmaya çalışılacaktır:

8.2.1. Ülke Dışı Faaliyete Tahsis Edilen Sermayenin Cari Hesapta Değerlendirilmesi

Yurt dışındaki organizasyon ile merkez ilişkisinin, iştirak kavramı içinde değerlendirildiğini ve yürütüldüğünü daha önce ifade etmiştik. İştirak kavramı kendiliğinden, iştirak sermayesi kavramını gündeme getirecektir Daha açık bir anlatımla merkezdeki yurt dışı şantiye cari hesabının bir kısmı iştirak sermayesi, yurt dışı inşaat ve onarım işine tahsis edilen sermaye olarak değerlendirilmek durumundadır Merkezin yurt dışına gönderdiği sermayenin iştirak olarak algılanması, fiili durumun, sermaye yatırımı gerçeğini doğrulaması ile mümkündür Gerçekten merkez hesaplardaki cari hesabın işleyişi, iştirak, sermayenin plasmanı, yatırımı gerçeğini doğ-

rulamalıdır Cari hesabın işleyişinden yurt dışına sermaye gönderildiği anlaşılıyorsa, yurt dışına gönderilen sermaye sayılabilecek tutarın borç alacak ilişkisinin muhasebe kaydı olarak değil, iştirak olarak değerlendirilmesi gerektiğinden, bu tutarın cari hesap bünyesinden çıkarılarak, yurt dışı sermaye yatırımını ifade eden ve iştirakler ana kaleminin alt hesaplarında gösterilen bir hesapta toplanması gerekir. İştirak olarak adlandırdığımız anılan tutarın yurt içi ve dışında tescili söz konusu olmadığına göre, yurt dışına gönderilen paranın, iştirak olarak değerlendirilebilmesi, bu paranın yurt dışında nasıl kullanıldığına veya depolandığına belirlenmesi ile mümkündür. Yurt dışına gönderilen para, makina, demirbaş, diğer sabit kıymet alımı, gibi edinimlerde kullanılmış, ya da işin gereği göz önünde tutularak hesaplanan işletme sermayesi olarak depolanmışsa, Türkiye’den gönderilen bu tutarın cari hesapta değil, iştirakleri ifade eden hesaplarda gösterilmesi gerekir. Bu hesap bakiyesini İştirak gibi algıladığımız zaman alacak niteliğini yitirecek kur farkları ile ilgilendirilmeyecektir. Cari hesabın iştirak gibi değerlendirilmesi konusunu bitirmeden önce, cari hesabın iştirak gibi değerlendirilen kısmının dondurulması, bu hesabın sık işlem görme mesinin iştirak kavramının tanım gereği olduğunun altını çizmek istiyoruz.

8.2.2. Merkez Firma Defterlerinde İzlenen Ülke Dışı Şantiye Cari Hesabı

Yukarıda açıkladığımız gibi, yurt dışı şantiyeye tahsis edilen sermaye, Muhtelif Alacaklı Borçlu Hesap diye adlandırılan cari hesaptan ayrılarak, aktifte İştirakler Hesabı olarak muhasebeleştirilmelidir. İştirak olarak değerlendirilmesi gereken tutar dışındakiler merkez firma defterlerinde yurt dışı şantiye cari hesabında izlenmektedir. Bu cari hesapta işlem gören kalemler nitelikleri itibarıyla sınıflandırılarak, cari hesap açıklanmaya çalışılacaktır. Ancak, cari hesap kalemlerinin niteliklerine göre sınıflandırılmasını gerektirecek bir uygulamaya rastlamadığımızın, cari hesap kalemlerinin

niteliklerine göre sınıflandırılarak değerlendirilen görüşlere katılmadığımızın da altını çizmek istiyoruz. Yurt dışı şantiye cari hesabı (muhtelif borçlu alacaklı hesap) merkez firmanın veya yurt dışı şantiyenin finansman ihtiyacına göre işlem görmektedir. Merkez firma tamamen yurt içi faaliyeti nedeni ile de olsa finansmana ihtiyaç duyduğunda bu finansman ihtiyacını yurt dışı şantiyesinden borç alarak gidermekte, yurt dışı şantiyeye borçlandığı bu tutarı cari hesabın alacağına kaydetmektedir. Yurt dışı şantiyenin Türkiye ile ilgili ödemeleri varsa, borçlandığı tutarla ilişki kurulmadan bu ödemeler merkez firmaca yapılmakta ve ödemeler nedeniyle merkez firma yurt dışı şantiyeden alacaklanmaktadır. Merkez firmanın yurt dışı şantiye adına yaptığı ödemeler de merkez firmadaki cari hesabın borcuna yazılmaktadır. Bu gerçeğe rağmen açıklama kolaylığı sağladığından veya kalemleri niteliğe göre ayırmak gerektiği konusunda görüşler bulunduğundan cari hesap kalemleri niteliklerine göre sınıflandırılarak açıklanmaya çalışılacaktır. Bu sınıflamayı yapmadan önce, cari hesabı geneli itibarıyla değerlendirmemiz ve cari hesap konusundaki görüşümüz aşağıdadır:

Yukarıda da belirttiğimiz üzere, sözünü ettiğimiz cari hesap uygulaması tüm ödemelerin paçal olarak ve bir ayırım, sınıflandırma söz konusu olmadan cari hesaba yazılması biçiminde yürütülmektedir. Bu cari hesap ilişkisinde taraflardan birisi yurt dışında olduğuna göre oluşan alacak ve borçların döviz cinsinden olması gerektiğinin altını çizmek istiyoruz.

Burada önemli sorun döviz cinsinden alacak borçların VUK nun yabancı para cinsi alacak ve borçların değerlendirilmesi hükmüne göre değerlendirilip değerlendirilmeyeceğidir. Bu konuda saptayabildiğimiz görüşler aşağıdadır:

-Mevcut yasal düzenlemelere göre merkezin yurtdışı şantiyesinden olan alacak ve borçlarının değerlendirilmesine gerek yoktur. VUK nun 280. maddesi bu alacak ve borçlara uygulanamaz. Çünkü yurtdışındaki şantiye merkezden ayrı değildir.

Bu görüŖte olanlar merkez-yurtdışı Ŗantiye iliŖkisini merkez-Ŗube iliŖki - si olarak değerlendirmektedirler.

Merkez-Ŗube değerlemesinin doğal sonucu yıl sonunda konsolide bilanço düzenlenmesidir. Konsolide bilanço düzenlenmediğine ve merkez hesap - larında bunlar alacak ve borç olarak gösterildiğine göre Vergi Usul Kanu - nu hükümlerine göre değerlenmesinin de zorunlu olduğu görüŖündeyiz.

Ayrıca merkez ve yurtdışı Ŗantiye aynı organizasyonun bölümleri ise, yurt - dışı bölümde oluşan alacak ve borçlar yabancı para cinsinden olduğundan, o zaman bu yurtdışındaki alacak ve borçlarınTürkiye'deki hesaplar yönün - den değerlenmesi kaçınılmaz olacaktır

-Bir başka görüŖ, yurt dışı Ŗantiye cari hesabını herhangi bir döviz cinsi alacak borç olarak kabul etmektir. Bu görüŖte olanlar ister yurt dışındaki Ŗantiye ile olan cari hesaptan kaynaklansın, ister ana merkezden bağımsız kuruluŖlara olan borç ve alacaklar olsun tüm yabancı para cinsi alacak ve borçların mukayyet değeri ile değerlenmesini, borsa rayicine göre değer - leme yapılmamasını, bunun için VUK nun 280. maddesinin son fıkrasının yürürlükten kaldırılmasını önermektedirler Çok önemli ve haklı gerekçe - leri olan ancak tam olarak katılmadığımız bu görüŖü, konumuzla tam ilgi - li bulmadığımız için, tartışmayarak belirtmekle yetiniyoruz.

Tartışma götürmez gerçek merkezin yurt dışı Ŗantiyeden alacak veya bor - cunun (cari hesap bakiyelerinin) (TL) cinsinden olamayacağı, döviz cin - sinden olması gerektiğidir Ŗu veya bu nedenle merkezin yurt dışı Ŗantiye - sinden döviz cinsinden alacak ve borçlarının VUK nun 280. maddesine göre değerlenmesi aynı yasa maddesi gereği kaçınılmazdır Değerleme yapmamak için döviz cinsinden alacak-borç oluşmaması gerekir. İŖtirak kabulünün gereği döviz cinsi alacak-borç cari hesapta izlenecektir. Kaldı ki, yasa hükmüne rağmen, döviz cinsi alacak borç değerlenmediğinde, uy - gulamada karmaŖa ortaya çıkacaktır.

Durumu örnekle açıklayalım: A firması yurt dışı şantiyeden dolar kuru 100.000.-lira iken 300.000.-dolar getirtmiş ve Türk Lirasına çevirmiştir. Bu, muhasebeye Banka $300.000 \times 100.000 = 30$ Milyar lira borçlu, yurtdışı şantiye 30 Milyar lira alacaklı olarak intikal edecektir. Merkez, yurt dışında çalışan işçilerin alacakları olarak yurt dışı şantiye adına Türkiye'de 250.000.-dolar karşılığı Türk lirası ödemiştir. Bu ödemelerin yapılmasında ortalama kur 150.000.-liradır. Bu ödemeler muhasebeye yurtdışı şantiye $250.000 \times 150.000 = 37$ Milyar 500 bin lira borçlu, Banka 37 Milyar 500 bin lira alacaklı olarak intikal edecektir.

Yıl sonunda değerlendirme yapılmazsa, merkezin bilançosunda merkez, yurtdışı şantiyesinden 7 Milyar 500 bin lira alacaklı gözükülecektir. Oysa merkez, yurtdışı şantiyesine 50.000.-dolar borçludur. Bu durum en azından bilançolarda titizlikle aranması gereken şeffaflık ilkesine aykırı olacaktır. Ayrıca pek çok kez ifade ettiğimiz gibi, vergi yasalarının değerlendirme ile ilgili hükümlerinin Ticaret Kanunu hükümlerinden daha üstün olduğu konusunda anayasal bir düzenleme yoktur. Vergi Usul Kanunundaki değerlendirme hükümlerinin uygulanması pek çok durumda TTK nu hükümlerine aykırı sonuç doğurmadığı için bir sakınca yaratmamaktadır. Çünkü, VUK nun değerlendirme hükümleri iktisadi kıymetin değerinin alt sınırını çizmektedir. TTK nun değerlendirme hükümleri ise üst sınırı çizmektedir. Alt sınıra göre yapılan bir değerlendirme üst sınır çizgisini aşmadığı için TTK nu hükümlerine de aykırı sayılmamaktadır. Ancak merkez yurt dışı şantiye cari hesabında VUK nun 280. maddesi uygulanmazsa, TTK nun belirlediği üst sınır da aşılmış olacaktır. Çünkü TTK nu değerlendirme hükümlerine göre merkez, yurtdışı şantiyesinden alacaklı değil, yurt dışı şantiyesine borçludur. Oysa bilançoda alacaklı gözükmektedir.

Tekrar örneğimize dönersek: yıl sonunda da kurun 150.000.-lira olduğunu varsayalım. VUK nu hükümlerine göre değerlendirme yaptığımızda, merkezin şantiyeye borcu 30 Milyar lira değil, $300.000 \times 150.000 = 45$ Milyar lira

olacak, bilançoda merkez, yurt dışı şantiyeye 7 Milyar 500 Milyon lira borçlu gözükecektir.

Özetlersek, hem VUK nun 280. madde hükmü gereği, hem muhasebe ve bilanço ilkeleri gereği, hem de TTK nun değerlendirme hükümleri gereği, döviz cinsinden alacak ve borçların yıl sonunda değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu değerlemenin, muhasebe ve bilanço ilkeleri açısından yapılması gerekliliği ile, bu değerlemenin vergilemeye etkileri ayrı ayrı konulardır. Cari hesap değerlemesinin vergileme karşısındaki durumu ve çözüm önerilerimiz ilerki bölümlerde açıklanmaya çalışılacaktır.

Merkez firmadaki şantiye cari hesabının finansman gerekliliklerine göre çalıştığı gerçeğinden hareketle yukarıdaki açıklamalarımızdan sonra, bu cari hesabın kalemlerinin niteliklerine göre sınıflandırılarak açıklanması da aşağıdadır:

8.2.2.1. Yurt Dışı İnşaat Onarım Kazancı Karşılığı Gelen Paralar

Yurt dışından finansman gereksinimi nedeniyle para geldiğini, bu paraların, işçi ücretlerini ödemek, malzeme temin etmek, elde edilen karı transfer etmek, makine amortismanları karşılığı olmak gibi, ayrı ayrı depolanmadığını yukarıda belirtmiştik. Ancak bazen kambiyo mevzuatının gereği olarak, bazen KVK nun geçici 24. maddesinin yanlış yorumlanması sonucunda, döviz alım bordrolarında benzer açıklamalar, döviz bozan bankalara yazdırılmaktadır. Döviz bordrolarındaki bu belirlemelerin gerçek durumu ifade ettiği söylenemez. Özellikle geçici 24. madde uygulaması yönünden firmalar, yurt dışından getirilen paraların önemli bir bölümüne kar karşılığı getirildiği açıklamasını vermemektedirler. Döviz alım bordrolarında kar karşılığı getirildiği şerhi verilmiş tutarların ayrıca izlenmesi gerekir. Çünkü yurt dışından kar karşılığı getirildiği şerhi verilmiş bu tutarlar Türkiye'ye intikal eden ekonomik değeri ifade ettiğinden, bu tutar kadar kar -

şılığının pasifte oluşması gerekecektir Bir başka anlatımla, kar transferi adı verilen tutarın Türkiye’de iki biçimde depolanması mümkün olacaktır Kar transferi adı ile getirilen tutar, döviz olarak getirilmişse, geldiği gün-deki kur üzerinden aşağıdaki örnekteki gibi muhasebeleştirilmelidir:

-Kar Transferi adı ile gelen Para	30.000.-dolar
-Geliş günü kuru	400.000.-lira

ise, yapılacak muhasebe kaydı:

Banka D.T. Hesabı (30.000 x 400.000) 12.000.000.000.-TL

Yurt Dışı Şantiye	12.000.000.000.-TL
-Kar Transferleri	

Bu muhasebe kaydında, alacaklı hesabın Yurt Dışı Şantiye değil, Yurt Dışı İnşaat ve Onarım Geliri olması gerektiği de düşünülebilir. Ancak bunu uygun görmüyoruz. Çünkü bu para transferi ile, oluşacak ve intikal edecek kar arasında doğrudan bir bağlantı yoktur (Yukarıda 85. maddede sözü edilen intikalın dönemler itibariyle gerçekleşmesi gerektiği açıklanmıştı). Banka Döviz Tevdiat hesabına gelen paranın, hangi dönem ile ilgili olduğu belirlenmeden, herhangi bir delile dayanmadan kar transferi olduğunun belirtilmesi, bu tutara kazanç intikali niteliği kazandıramaz. Ayrıca kazanç intikalinin önce tahakkuk olarak muhasebeleşmesi, muhasebenin şef faflığı açısından da gereklidir

Yurt dışı hesaplarının sonuçları, yıl sonunda bilanço ve gelir tabloları olarak özetlendiğinde, bilanço ve gelir tablosundaki kazanç, ekonomik bir değerle temsil edilerek, Türkiye’deki merkez hesaplara intikal ettirilecek-

tir. Yurt dışı bilanço ve gelir tablosundan Türkiye'deki merkez hesaplara intikal ettirilecek kazancın 25.000.-dolar olduğunu, kazancın intikal ettirildiği tarihteki kurun da 500.000.-lira olduğunu varsayarsak, kazanç intikal maddesi de aşağıdaki gibi yapılmalıdır:

Yurt Dışı şantiye (25.000 x400.000) 10.000.000.000.-TL

-Kar Transferleri

Yurt Dışı İnşaat Onarım Kazancı: 10.000.000.000.-TL

Dikkat edilirse, yurt dışı inşaat ve onarım kazancının intikal ettirildiği tarihteki kur kazanç tahakkukunda göz önünde tutulmamıştır. Çünkü firma kendisi kazancı daha önce transfer ettiğini ve 400.000.-lira kurdan transfer ettiğini ifade etmektedir. Bu durumda kazancın Türkiye'ye gönderildiğini varsaydığımız kura göre yurt dışı kazanç belirlenmek durumundadır görüşündeyiz. Döviz tevdiat hesabındaki 30.000.-doların geldiği tarihteki kur ile, kazancın intikal ettiği tarihteki kur arasındaki 100.000.-lira kur farkı $(30.000 \times 100.000) = 3.000.000.000$.-lira kur farkı geliri yaratacaktır Bu ayrıntı şu iki bakımdan önemlidir:

1)- Uygulama bu biçimde yapılırsa gelen 30.000.-dolar nedeniyle 3 Milyar lira kur farkı, 10 Milyar lira yurt dışı inşaat ve onarım kazancı elde edilmiş olacaktır. Bu 13 Milyar lira kazancın 10 Milyar lirası yurt dışı inşaat ve onarım kazancı (iştirak kazancı), 3 Milyar lirası yurt içindeki faaliyetten doğan kur farkı geliri olarak değerlendirilmek durumundadır Yurt dışı inşaat ve onarım kazancı ile, yurt içinden elde edilen kazançların vergileme rejimleri çok farklı olduğundan anılan ayırım son derece önemlidir Böyle bir ayırımın yapılıp yapılamayacağı, görüşümüzün doğru olup olma dığı ayrı bir tartışma konusudur

2)- Bu uygulama kar transferleri nedeniyle oluşan yurt dışı şantiyeye bor -

cun VUK nun 280. maddesine göre değerlenmesini de zorunlu kılmaktadır. Çünkü merkez firma yurt dışı şantiyesine 5.000.-dolar borçludur. Merkez firmanın yurt dışı şantiyesine 5.000.-dolar borcu döviz tevdiat hesabında bulunduğundan değerleme günündeki kurla değerlenmiştir. Aynı biçimde, yurt dışı şantiyeye borcun da değerlenmesi gerekir. Bu durumda 5.000.-doların 100.000.-lira kur farkı ile değerlenmesi sonucunda 500.000.000.-lira kur farkı gideri oluşacak anılan kar transferi nedeniyle yurt içinde elde edilen net kur farkı geliri 2,5 Milyar lira olacaktır

8.2.2.2. İşçi Ücreti ve Malzeme Bedeli Karşılığı Olarak Gelen Paralar

Ülke dışı şantiye ile Türkiye'deki merkez arasında sürekli nakit akışı, para gidiş-geliş vardır. Bu nakit akışı içinde paraları işçiye ödenecek paralar, malzeme satın alınacak paralar diye ayırmak, depolamak gerçekçi bir yaklaşım değildir. Yurt dışında işçi ihtiyacı olduğunda Türkiye'deki merkez, bunu hemen karşılamak durumundadır. Merkez, işçilerin yurt dışına çıkışını sağlamak için, her türlü işlemleri ve bu işlemlerin gerektirdiği ödemeleri yaparak, yurt dışı şantiye cari hesabının borcuna kaydetmektedir. Yurt dışında gereksinim duyulan bazı malzemeleri de, yurt içinden satın alarak, yurt dışına giden işçi beraberinde göndermektedir. Bu malzeme bedelleri de yurt dışı şantiye cari hesabının borcuna yazılmaktadır. Bu tüp işlemler için ve ancak bu işlemlerde kullanılmak koşulu ile para gönderilmesi biçiminde bir kabul gerçeklere uygun değildir. İşlemlere para tahsisi söz konusu değildir. İşçi ve malzeme temini gerekli olduğunda yurt dışından alacaklı ya da yurt dışına borçlu olma ile ilgilenilmeden, işçi ve malzeme temin edilmektedir. Bunun tersi bir uygulamayı düşünmek, gerçeklere de uygun değildir. Yurt dışından 100.000.-dolar gelmişse, merkezin yurt içi ekonomik ilişkileri nedeniyle, 70.000.-dolarlık ödeme yapması gerekiyorsa, bankada 100.000.-dolar bulunurken merkezin anılan 70.000.-dolarlık ödeme için finansman kurumlarına başvurması, yurt içi piyasadan borçlanmaya çalışması düşünülemez. Merkez yurt içi gereksi-

nimi nedeniyle yurt dışından gelen 100.000.-doların 70.000.-dolarını kullandıktan sonra, yurt dışında çalışan işçilerin ailelerine 110.000.-dolarlık bir ödeme yapılması gerekiyorsa, merkez bu ödemeyi yapmak zorunda kalacak ve bankadaki 30.000.-dolara ek olarak 80.000.-dolar daha temin ederek, işçi ailelerine gerekli ödemeyi yapacaktır. Bu bölümde sözünü ettiğimiz malzeme temini ve yurt dışına gönderilmesi, işçi beraberinde malzeme gönderilmesidir. Deyim yerinde ise, bir anlamda bedelsiz ihracattır. İhracat rejimi içinde yurt dışına gönderilen malzeme bedellerinin burada sözünü ettiğimiz cari hesapla bir ilişkisi bulunmamaktadır. Bu ihracat bedellerinin dünyada herhangi bir yer ve kişiye gönderilen (ihrac edilen) mal bedelinden (ihracat bedelinden), vergi hukuku yönünden farkı yoktur.

İşçi beraberinde gönderilen malzemenin veya işçi ailesine Türkiye’de ödenen işçi ücretlerinin cari hesapta muhasebeleştirilmiş olmasının iki önemli sonucu olacaktır:

1)- Ödemeler, merkezin (TL) hesaplarından ödenmişse, ödeme tutarı, ödeme günündeki kurdan yabancı paraya çevrilerek, yabancı para karşılığı (TL) olarak yurt dışı şantiye cari hesabının borcuna yazılacaktır. Ödeme merkezin (DT) hesabından bozdurularak yapılmışsa, farklı görüşler ileri sürülmektedir. Bu farklı görüşleri aşağıdaki örnek bazında açıklamak istiyoruz:

Merkezin (DT) hesabındaki 50.000.-dolar karşılığı olarak, defterlerinde 20 Milyar lira kayıtlıdır Merkez, (DT) hesabındaki doların bir kısmını, 500.000.-liradan bozdurarak, yurt dışındaki işçilerin ailelerine, 15 Milyar lira ödemiştir. Bu örnekte iki görüşe göre uygulama yapılabilir:

a)- Banka (DT) hesabından 30.000.-dolar karşılığı 12 Milyar lira çıkılırken, banka (TL) hesabına 15 Milyar lira giriş yapılır. Aradaki 3 Milyar lira fark da kur farkı geliri olarak kaydedilir. Ödeme yapıldığında, Banka (TL) he-

sabındaki 15 Milyar lira Yurt dışı şantiye hesabının borcuna 30.000.-dolar karşılığı 15 Milyar lira yazılarak kapatılır3 Milyar lira kur farkı geliri de yurt dışı şantiye hesabının alacağına yazılarak kapatılırBöylece 3 Milyar lira kur farkı geliri yurt dışı şantiye cari hesabına yazılmış, kur farkı geliri Türkiye’de muhasebe kayıtlarına girmemiş olur.

b)- Banka (DT) hesabından 30.000.-doların karşılığı 12 Milyar lira çıkılır ken, banka (TL) hesabına 15 Milyar lira giriş yapılır Aradaki fark 3 Milyar lira kur farkı geliri olarak merkez sonuç hesaplarına alınır

Birinci görüş, merkez (DT) hesabındaki 50.000.-doların yurt dışı şantiyenin emaneti olduğu, bu emanetin gelirinin de yurt dışındaki işyerine verilmesi gerektiği varsayımına dayanmaktadır Bu görüşe katılmıyoruz. Çünkü; gelirin elde edilmesi sonucunu veren işlemin emanete dayalı olmasının bir önemi yoktur. Daha da önemlisi, Türkiye’de döviz alım ve satımının, Türkiye sınırları içinde gerçekleşen bir faaliyet olduğu konusunda kuşku yoktur. Türkiye sınırları içinde gerçekleşen faaliyet sonucu doğan kazanç Türkiye’de vergilendirilmelidir. İster dar mükellef olsun, ister tam mükellef olsun Türkiye’de elde edilen gelir Türkiye’de vergilendirilecektir. Örneğimizdeki 3 Milyar kur farkı geliri Türkiye’de elde edildiğine göre, bu gelirin Türkiye’de vergilendirilmesi gerektiği görüşündeyiz. Türkiye’de vergilendirilecek kur farkı gelirinin dar mükellefiyet rejimine göre mi, Tam mükellefiyet rejimine göre mi vergilendirileceği tartışma konusu olabilir. Bu ilişkide, Türkiye’deki merkez tam mükellef durumundadır. Karşılık olarak yurt dışındaki şantiyeTürkiye’de dar mükellef niteliği kazanabilir mi? Sorusuna olumlu yanıt verme olanağı bulamıyoruz. Merkezin yurt dışındaki organizasyonunun iştirak olarak değerlendirilmesi, anılan iştirakin Türkiye’ye de iştirak niteliğini koruyarak taşınmasına izin veremez. Merkezin yurt dışındaki organizasyonunun iştirak niteliği, diğer bütün özellikleri ile birlikte Türkiye sınırları içine girildiğinde merkezle birleşmek durumundadır. Bir başka anlatımla yurt dışındaki organizasyo-

nun yurt içindeki faaliyeti, kazanımları merkezin faaliyeti, kazanımları olarak algılanmak ve değerlendirilmek durumundadır Aynı kurumun Türkiye sınırları içinde hem dar mükellef, hem tam mükellef özelliklerini ayrı ayrı taşıması mümkün değildir Bu bakımdan Türkiye’den elde edilen gelir ister merkeze, ister yurt dışı organizasyona mal edilsin tam mükellefiyet koşullarına göre, Türk vergi mevzuatı esas alınarak değerlendirilmek durumundadır

2)- İşçi ücreti ve malzeme bedeli karşılığı olarak yapılan ödemelerin cari hesapta izlenmesinin bir başka sonucu, cari hesabın merkezin yıl sonundaki envanter çalışmalarına etkisinde görülecektir Cari hesap yıl sonunda borç veya alacak bakiyesi verecektir. Kurumlar Vergisi Kanununa göre, kurum kazancının tesbitinde GVK nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanacaktır. Buna göre kurum kazancı saptanırken VUK nu hükümlerine göre değerlendirilmiş yıl başı ve yıl sonu özsermayesi karşılaştırılacaktır Merkezın bilançosunun aktifinde ya da pasifinde yer alan yurtdışı şantiye cari hesabını değerlendirme hükümlerinin dışına çıkaracak yasal bir düzenleme yoktur. Değerleme hükümleri uygulandığında ise yurt dışı şantiye cari hesabı nedeniyle kur farkı geliri ya da gideri oluşmak durumundadır. Fiili durum bu olmakla birlikte, yurt dışı şantiye ile merkezin ilişkileri sonucu oluşan gerçekleşmemiş, değerlemeden kaynaklanan kur farklarının sonuç hesaplarını etkilemesini anlamlı bulmuyoruz. Bu konuya ileri de tekrar değineceğiz.

8.2.2.3. Yurt Dışına Gönderilen Sabit Kıymetler Üzerinden Ülke Dışında Ayrılmış Amortismanlar Karşılığı Olarak Gelen Paralar

Sabit kıymet yurt dışına kesin ihraç ve geçici ihraç olmak üzere, iki biçimde gönderilmektedir. Geçici ihraç yolu ile gönderilen sabit kıymetler üzerinden ülke dışında amortisman ayrılmış olması söz konusu ise, bu duru-

mun Türkiye'deki vergileme yönünden etkisi ve önemi olmadığı görüşündeyiz. Bu incelememiz iki temel varsayıma dayanmaktadır. Bunlardan biri merkezin yurt dışı şantiye ile ilişkisinin iştirak ilişkisi olduğu, diğeri de Türkiye sınırları içinde, Türk vergi kanunlarına dayanmayan vergisel işlemlerin yapılamayacağıdır Geçici ihraç yolu ile gönderilen sabit kıymetleri de aynı varsayımlarla değerlendiriyoruz. Bu bakımdan, yurt dışında Türk vergi mevzuatına dayanmadan, şu veya bu biçimde amortisman ayrılmış olmasının Türkiye'ye etkisi olamaz. Yurt dışındaki amortisman ayırma yöntemi Türkiye'deki merkezin hesaplarını ve Türkiye'deki vergilemeyi etkilememelidir. Bu düşünce biçimi iştirak ilişkisinin de bir gereğidir. Türkiye'deki merkez yurt dışındaki şantiyeye geçici ihraç yolu ile sabit kıymet göndermişse, iştirak ilişkisinin sonucu olarak anılan sabit kıymet merkezin mülkiyetinde, yurt dışı şantiyenin kullanımındadır Merkez sabit kıymetini yurt dışı şantiyeye (iştirakine) kiralamıştır Dolayısıyla merkez, yurt dışı şantiyeden kira almak, geçici ihraç yolu ile gönderilmiş sabit kıymet için Türk mevzuatına göre amortisman ayırmak durumundadır. Kira ile amortisman arasındaki farkın gelir olarak merkezin sonuç hesaplarını, merkezin vergilendirilmesini etkileyeceği açıktır

Sabit kıymetin kesin ihraç yolu ile gönderilmesi durumunda da benzer sonuca varıyoruz. Merkez yurt dışındaki makine için yurt dışında ayrılan amortismanla ilgili değildir. Bu amortismanlar karşılığı para gelmesi geçkeçi değildir. Kesin ihraç yolu ile merkezden yurt dışı şantiyeye gönderilen sabit kıymet, yurt dışı şantiyenin çalıştığı ülkeden veya üçüncü bir ülkeden satın aldığı sabit kıymetten farklı değildir Merkez sabit kıymeti kesin ihraç yolu ile gönderdiğinde, sabit kıymet mülkiyetinden çıkmış olacaktır. Sabit kıymetin yurt dışı şantiyeye satılması ile, bir başka üçüncü kişiye satılması arasında fark yoktur Sabit kıymeti satın alanın sabit kıymet için amortisman ayırmasının ya da ayırmamış olmasının satana (merkeze) etki etmesi söz konusu olmamak gerekir. Bu bakımdan amortisman fonu açıklaması ile gelen para olursa, bu açıklamaya itibar edilmemeli, gelen

para cari hesap ilişkisi içinde değerlendirilmelidir.

8.3.Yurt Dışına Sabit Kıymet Gönderilmesi ve Gönderilen Sabit Kıymetin Geri Dönüşü

8.3.1. Yurt Dışına Sabit Kıymet Gönderilmesi

Yurt dışına sabit kıymet, yukarıda da belirttiğimiz üzere, geçici ihraç veya kesin ihraç yolu ile gönderilecektir. Bu işlemin Türkiye'deki bölümünün vergisel boyutunun da belirlenmesi gereklidir. Geçici ihraç yolu ile sabit kıymet gönderilmesinde, önemli bir güçlük olmayacaktır. Sabit kıymet yurt dışına geçici ihraç yolu ile gönderiliyorsa, bu durum sabit kıymetin yurt dışına kiralandığı anlamında yorumlanmalıdır. Geçici ihraç yolu ile gönderilen sabit kıymet Türkiye'deki merkezin defter kayıtlarında mevcutlar arasında görülecektir. Kiralanan sabit kıymet için yurt dışından kira geliri elde edilecek, buna karşılık sabit kıymetin amortismanı Türkiye'de ayrılarak hasıllardan indirilecektir.

Sabit kıymetin yurt dışına kesin ihraçla gönderilmesi durumunda, yapılacak işlemin vergisel boyutu konusundaki görüşümüzden önce, Yılmaz Özbacı'nın Kurumlar Vergisi Kanununun Yorum ve Açıklamaları kitabının 290 ncı sayfasından aynen aldığımız Hesap Uzmanları Danışma Komisyonunun 1974 tarihli kararındaki görüşü aşağıda vermek istiyoruz:

"Yurt dışında iş yapan bir tam mükellef, bu iş için belli bir sermayeyi dışarıya aktarır. Bu sermaye nakit halinde olabileceği gibi, sabit kıymet şeklinde de olabilir.

Türkiye'de amortismanına tabi tutulmakta iken iş yapılan yabancı ülkeye götürülen veya doğrudan doğruya hariçten temin edilen sabit kıymetlerin dışarda kullanıldıkları süre içinde, dış ülkedeki işyeri ayrı ve müstakil bir ünite olarak kabul edildiği ve sabit işyeri şeklinde tanımlandığı cihetle, bu-

lunulan ülke kanunlarının öngördüğü oranlar üzerinden amortisman tabi tutulmaları gerekir. Diğer taraftan, bu demirbaşlardan sonradan Türkiye'ye getirilenlerden henüz tamamen itfa edilmemiş durumda olanların amortismanlarına da, yabancı ülkede tatbik olunan nisbetlerin daha yüksek veya düşük olmaları dikkate alınmaksızın, Türkiye için geçerli olan oranların esas alınması gerekir"

Yalnızca amortisman ayrılmasını belirleyen bu karara da katılamıyoruz. Ancak karardaki bir başka yorumu özellikle vurgulamak istiyoruz. Karara göre yurt dışına sabit kıymet gönderilmesi ve hatta yurt dışından sabit kıymet edinilmesi aynı sermaye tahsisi olarak yorumlanmaktadır

Yurtdışına sabit kıymet gönderilmesinin veya yurt dışından sabit kıymet edinilmesinin aynı sermaye olarak yorumlanmasının mümkün olamayacağı görüşündeyiz. Önce yurt dışından sabit kıymet edinilmesini irdelemek istiyoruz. Yurt dışından sabit kıymet edinilmesi iki biçimde olabilir Yurtdışında sabit kıymet ya Türkiye'den gönderilen nakitle edinilir. Ya da yurt dışındaki olanaklar kullanılarak sabit kıymet alınır Sabit kıymet Türkiye'den gönderilen nakitle alınmışsa, aynı sermaye tahsisi değil, nakit sermaye tahsisi söz konusudur. Yurt dışındaki olanaklar kullanılarak sabit kıymet edinilmişse, Türkiye'den ne nakdi, ne aynı sermaye tahsisinden söz edilemez.

Yurt dışına sabit kıymet gönderilmesi de aynı sermaye tahsisi olarak yorumlanamaz. Ayrıca, yurt dışına sabit kıymet gönderilmesinin aynı sermaye tahsisi sayılması vergisel yönden ve sonuçları itibari ile önemli de değildir. Kararda dış ülkedeki işyerinin ayrı ve müstakil bir ünite olduğu kabul edilmiştir. Bu kabul iştirak ilişkisinin bir başka biçimde ifadesidir. Ayrı ve müstakil olduğu kabul edilen üniteye, sabit kıymetin aynı sermaye olarak tahsisi ile satışı açısından vergisel yönden fark olmayacaktır Sabit kıymet, yurt dışındaki müstakil üniteye (iştirake) ister aynı sermaye

olarak tahsis edilsin, ister satılsın, yurt içindeki merkezin defter kayıtlarından çıkışı yapılmak durumundadır Her iki halde de emsal bedel üzerinden değerlendirilerek faturalanmak ve fatura bedeli yurt içi hasılat olarak sonuç hesaplarına alınmak durumundadır

Faturalanarak yurt içi merkez kayıtlarından çıkarılmış, bedeli sonuç hesaplarına intikal etmiş sabit kıymetin satıldığı yerdeki amortisman uygulama sisteminin Türkiye'deki merkez kayıtları ile ilgisi olmadığı gibi, yurt dışında amortisman uygulanmış veya uygulanmamış olmasının Türkiye'deki firmayı dolaylı veya dolaysız etkilemesi de düşünülemez. Anılan sabit kıymetin yurt dışında itfa edilmiş veya edilmemiş olmasının da, Türkiye'deki kayıtlar yönünden herhangi bir önemi olamaz. Sabit kıymet itfa edilmiş veya edilmemiş olsun Türkiye'ye dönerse, kesin ithalatı yapılırsa, yeni bir değerle mevcutlara kaydedilecek ve bu yeni değer üzerinden yeniden amortisman uygulanmaya başlanacaktır.

8.3.2. Yurt Dışına Gönderilen Veya Yurt Dışında Edinilen Sabit Kıymetin Geri Dönüşü

Yukarıda alıntı yaptığımız Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu Kararının doğal sonucu olarak, yurt dışına kesin ihraçla gönderilen veya yurt dışında edinilen sabit kıymetin Türkiye'deki merkez firmaya ithalinde, bu sabit kıymetin yurt dışında, müstakil üniteye muhasebe kaydı aynen Türkiye hesaplarına alınacaktır Bu demektir ki, sabit kıymetin yurt dışında ayrılmış amortismanları da Türkiye'deki hesaplara intikal ettirilecektir. Böyle bir uygulama hem mümkün değildir. Hem de mantıklı değildir Mümkün değildir. Çünkü, yurt dışı muhasebe kaydının ne olduğu, ne olmadığı konusunda delil ve ispat güçlüğü vardır Yurt dışı ile ilgili muhasebenin ve vergi uygulamalarının Türkiye'deki kayıtlarda izlenmesi gibi bir yöntemin olmayacağını yukarıda ayrıntılı olarak açıklamaya çalışmıştık. Bu böyle ise, yurt dışında birikmiş amortismanlar adı altında Türkiye'de yaptığımız

muhasebe kaydının dayanağı bilgi ve belge olmayacaktır Bir başka deyimle birikmiş amortisman kaydı tevsik edilemeyecek, delillendirilemeyecektir.

Mantıklı değildir Çünkü yurt dışında itfa edilmiş sabit kıymet, Türkiye'deki kayıtlara (sıfır) bedelle alınmış olacaktır Bu sabit kıymetin yurt içinde satılması halinde satış bedelinin tamamı yurt içi kazanç olarak, yurt içinden elde edilmiş olacaktır. Oysa sabit kıymet (sıfır) bedelle geldiği anda emsal bedeli kadar yurt dışı gelir elde edilmiş demektir. Muhasebe kaydında yurt dışından elde edilen bu kar gösterilmezse, yurt dışından elde edilmiş gelirin yurt içinde elde edilmiş gibi işlem görmesi gerekecektir. Bu uygulama, bu yönü ile mantıklı değildir

Bir üçüncü değerlendirmemiz de yukarıdaki yorumun iştirak ilişkisi içinde mümkün olamayacağıdır İştirak ilişkisi içinde bedelsiz olarak merkeze intikal eden sabit kıymet, yurt dışındaki iştiraktan merkeze ekonomik değer intikali olarak kabul edilmek durumundadır. Merkeze intikal eden sabit kıymetin emsal bedeli kadar temettü (iştirak kazancı) elde edilmiş olacaktır. Yurt dışına ihraç edilen sabit kıymet nasıl emsal bedelle değerlendirilerek, hasılat hesaplarına alınıyorsa, yurt dışından sabit kıymet gelişinde de, bu sabit kıymetin emsal bedelle değerlendirilerek merkez hesaplarına alınması gerektiği görüşündeyiz.

Yukardaki açıklamamız, yurt dışı şantiyenin iştirak olarak kabullenilmesinin sonucudur. Bu sonucun haklı bir vergileme ortaya çıkardığını söylemek ise mümkün değildir. Anlatmaya çalıştığımız sonuca göre, yurt içinde tamamen itfa edilmiş sabit kıymetin yurt dışına gönderilmesinde, emsal bedel uygulaması yapılmakta önemli bir vergi doğmaktadır Aynı sabit kıymetin bu kez Türkiye'ye getirilmesinde, gümrükleme işlemi belli bir bedel üzerinden yapıldığından, emsal bedel olarak kabul edilecek bu bedel üzerinden sabit kıymet aktive alınacaktır Karşılığında bir ödeme yapılma-

yacağından, zorunlu olarak pasifte kar olarak oluşacaktır. Dolayısıyla aynı sabit kıymetin bu kez de girişi nedeniyle tekrar önemli ölçüde vergilenmesi gerekecektir. Yurtdışında edinilen sabit kıymetin yurda getirilmesi durumunda da aynı vergileme doğmaktadır. Bu ağır vergilemenin de engellenmesi, yurt dışında faaliyette bulunan taahhüt firmalarımızın bu haksız vergi yükünden kurtarılmalrı gerekir.

8.4.Yurt Dışı Zararların Yurt İçi Kazançtan İndirilmesi

8.4.1. Yurt Dışı Zarar İndiriminin Genel Değerlendirilmesi

KVK nun 14/7 Maddesine 3380 sayılı Kanunla eklenen fıkralarla yurtdışı faaliyetlerden doğan zararların yurt içindeki beyanda gider olarak indirilmesi kabul edilmiştir. Ancak 14/7 madde ile "Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararlar yurt içindeki kazançlardan indirilemez" kısıtlaması da getirilmiştir.

Yukarıda da belirttiğimiz gibi bu zarar indirimi, bir teşvik, bir istisna olarak düşünölmeli vergi sisteminin bütönlüğü ve mantığı açısından değerlendirilmemelidir. Çünkü iştirak ilişkisi varsayımını esas alarak yorum yaptığımızı göre, iştirak edilen şirketin zararının ana kuruma intikali veya ana kurum kazancından indirilmesi söz konusu olmayacaktır. Bu durumda yurt dışı zararın yurt içindeki gelirlerden indirilmesi yolu ile yurt dışı faaliyetlerin teşvik edilmek istendiğı biçiminde maddeyi yorumlamak durumunda kalıyoruz.

KVK nun 14/7 maddesi ile getirilen yurt dışı zararların yurt içi gelirlerden indirilmesi uygulamasının da sorunlar yarattığı gözden uzak tutulmamalıdır. Bu sorunlar aşağıda kısaca belirtilmeye çalışılacaktır:

1)-Yurt dışında zarar oluştuğunda bu zararın merkez hesaplara intikal ettirilip ettirilmeyeceğı önemli bir tartışma konusudur. Yurt dışında 1 Milyon

dolar zarar varsa bu zarar, önce şirket kayıtlarına girecek, şirket kayıtlarında yer alacak ve şirket bilançosunda gözükecek midir? Yoksa hiç şirket bilançosuna girmeden doğrudan doğruya beyannameye ayrı bir sütun olarak bu sütunda yurt dışı zarar olarak mı indirilecektir? Vergi idaresinin özellikle yurt dışı ile ilgili bu sorunların farkında olduğu ve çözüm aradığı görüşünde değiliz. Bu görüşte olsaydık, sorunu daha kolay çözebilecektik. Çünkü vergi idaresi yurt dışı zararın hesaplara intikal etmeyeceği görüşünde olduğu takdirde, kurumlar vergisi beyannamesinde yurt dışı zararlar diye bir sütun açılması gerekecekti. Böyle bir sütun kurumlar vergisi beyannamelerinde bulunmadığına göre vergi idaresinin görüşünün zarar indiriminin muhasebe kayıtlarında yapılacağı biçiminde olduğu sonucuna varabilecektik. Vergi idaresinin konu üzerinde bir görüş oluşturduğu düşüncesinde olmadığımızdan, beyannameye böyle bir sütunun olmamasını bu nedene bağlayamıyoruz. Bizim görüşümüz zararın merkez hesaplara intikal ettirilmeyeceğidir. Çünkü teşvik amacına yönelik bir istisna maddesidir. Kurumlar vergisi beyannamesindeki istisna sütunlarından birine yazılarak indirilmelidir. İştirak ilişkisinde iştirak edilen şirketin faaliyetlerinden kaynaklanan zarar ana kurumun özsermayesini azaltmayacaktır. İştirak eden ana kurumun özsermayesinin iştirak edilen kurumun zararından etkilenmemesi için, bu zararın ana kurum hesaplarına intikal etmemesi gerekir.

2)- Yasa ifadesinden ve yasayı açıklayan 34 Nolu tebliğden anlaşıldığına göre gerçek zarar değil, yurt dışında beyan edilen zarar indirime esas alınacaktır. Daha önceki bölümlerde ayrıntılı olarak açıkladığımız gibi, yurt dışında beyan edilen zararın Türk vergi kanunlarına göre oluşmuş bir zarar sayılması mümkün değildir. Zarar da kar gibi, vergi matrahını etkileyen bir ögedir. Dolayısıyla Türk vergi kanunlarına göre oluşması gerekir. Ancak yasanın 14/7 maddesindeki yurt dışında beyan edilen zararın indirileceği biçimindeki özel hüküm nedeniyle, yurt dışında beyan edilen zarar gerçek olsun veya olmasın, Türk vergi kanunlarına göre oluşmuş veya

oluşmamış olsun KVK nun 14/7. maddesine göre indirilmektedir. Bu bakımından gerçek zarar mı, yoksa beyan edilen zarar mı tartışmasının yapılması, beyan edilen zarar ne ise, bu zarar gerçek bir zarar olsun veya olmasın madde hükmü gereği indirilmesi gerekir. Dış ülkede beyan edilen zararın o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması koşulu beyan edilen zararın indirileceği gerçeğine aykırı değildir. Çünkü 14/7 maddeye göre, rapora bağlanacak olan, bilanço zararı değil, beyan edilen zarardır.

3)- Zarar indiriminin dönemi ne olacaktır? Yani 31.12.1996 tarihi itibarıyla yurtdışında saptanan ve 1997 yılı Mart ayında beyan edilen zarar Türkiye'de 1997 Nisanında beyan edilecek 1996 yılı kazancından mı yoksa 1998 yılı Nisan ayında beyan edilecek 1997 yılı kazancından mı indirilecektir? Bizim görüşümüz yurtdışı zararın oluştuğu yılın ertesi yıl kazancından yani 1997 yılı kazancından indirilmesi gerektiği biçimindedir. Bu görüşümüzün aksi 34 Nolu Tebliğde verilen örneklerde ifade edilmiştir. 34 Nolu Kurumlar Vergisi tebliğlerindeki örneklerde 1990 yılı yurt dışı zararı 1990 yılı yurt içi gelirlerinden indirilmektedir. Tebliğdeki görüşe göre maddenin uygulanmasında, yurt dışında yetkili denetim firmasının onay raporunun vergi dairesine sunulması gibi, bazı güçlükler ortaya çıkacaktır.

4)- Yurt dışı zararların yurt içi gelirlerden indirilmesi ile ilgili olarak 14/7. maddede "Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararlar, yurt içindeki kazançlardan indirilmez" biçiminde kısıtlayıcı bir hüküm de getirilmiştir. Kurumlar Vergisi K.nun geçici 24. maddesinde yurt dışı inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edildiği, dolayısıyla 14/7. madde ile getirilen yurt dışı kazançların yurt içi gelirlerden indirilmesi ile ilgili hükmün yurt dışı inşaat ve onarım hükümlerine uygulanamayacağı, inşaat ve onarım kazançları dışında kalan yurt dışı kazançlara uygulanacağı biçiminde görüşleri ileri sürülmüştür. 34 Nolu tebliğde de bu görüş açık ve net olarak ifa-

de edilmiştir. 34 Nolu tebliğin bu hükmü ile ilgili görüşümüz de aşağıda özetlenecektir:

KVK nun 14/7 maddesi teşvik amacına yönelik bir istisna maddesidir. İstisnanın mükellef aleyhine çalıştırılması istisna kavramına aykırıdır. Yurtdışı faaliyetlerden doğan zararın Türkiye'deki gelirden indirilmesi vergi sistemiğimizin ve vergi kanunlarımızın hem ana hükümleri ve mantığı, hem bütünlüğü açısından söz konusu olmamak gerekir. Yurtdışı faaliyetten kaynaklanan zararın yurtiçi gelirlere indirilmesi bir teşvik olarak ele alınabilir. KVK nun 14/7 maddesindeki zarar indirimi bir vergi teşviği maddesidir. Bu vergi teşviği gelirin istisna edildiğine dair geçici 24 ncü madde hükmü nedeniyle çalışmazsa geçici 24. maddedeki istisna hükmü mükellef aleyhine sonuç doğurur ki, bu istisna hükmünün mükellef aleyhine çalışmaması gerektiği konusundaki ilkeye ters düşer. "KVK nun geçici 24. maddesindeki istisnadan yararlanmış olan mükellefler zarar indirimi hakkından ve/veya zarar indirimi yapmış olanlar Geçici 24 ncü madde hükmünden yararlanamazlar." densesydi haksızlık önemli ölçüde giderilmiş olurdu. Mükellef geçici 24. maddedeki istisna hakkını hiç kullanmamışsa hangi gerekçe ile bir vergi teşviği olan zarar indiriminden yararlandırılmayacaktır?

Ayrıca geçici 24. maddedeki istisna nedeniyle zarar indiriminden yararlanılmadığı yılın ertesi yılında Geçici 24. madde yürürlükten kalkmışsa ve bu yıl yurtdışı faaliyet zarar değil, karla sonuçlanmışsa, mükellef hem zarar indiriminden yararlanamayacak hem de yurtdışı kazancının vergisini ödemek durumunda kalacaktır.

Yurt dışı zararın, yurt içi gelirlere mahsubununun geçici 24. madde karşısında değerlendirilmesi bu olmakla birlikte, tümüyle 14/7 maddenin anlamsız olduğu, uygulanamayacağı kanısındayız. Merkezle yurt dışındaki organizasyonun hukuki niteliğini iştirak olarak değerlendirdiğimizi hep

vurguladık. Bu değerlendirme yurt dışından elde edilen gelirin iştirak kazancı olduğu sonucunu verir. Vergi kanunlarımıza göre iştirak kazançları istisna olduğuna göre yurt dışı zararların yurt içi gelirlere mahsup edilmesine olanak yoktur.

8.4.2. Zarar İndiriminin İşleyişinin Açıklanması

8.4.2.1. Yurt Dışı Zararın Tevsiki

İştirak kazancı istisnası nedeniyle, 14/7 maddedeki mahsup hükmünün anlamsızlığı, uygulanamayacağı gerçeği bir yana bırakılarak aşağıdaki yorumları yapmak durumunda kalıyoruz.

Yurt dışı zararların, yurt içi gelirlere indirilmesine olanak veren 14/7. madde yurt dışında beyan edilen zararın indirileceği esasını ngrmştir. Bu hükme göre, indirilecek yurt dışı zarar, yurt dışında vergi idaresine verilen beyanname ile tevsik edilecektir. Ancak zararın tevsiki konusunda yasa, bir başka zorunluluk daha ngrmştir. Yurt dışında gelir elde eden kurumun, faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan ettiği vergi matrahlarını, her yıl o ülke mevzuatına göre denetimle yetkili olan kuruluşlara inceletip rapora bağlatması, ve bu raporun aslı ile birlikte tercümesini Türkiye'deki vergi dairesine vermesi gerekmektedir. Bunun dışında, yabancı ülkedeki yetkili makamlara onaylatılmış, vergi beyanamesi, bilanço ve kar zarar cetveli de denetim raporu ekinde verilecektir.

Faaliyette bulunulan yabancı ülkede, denetim yetkisi verilmiş denetim kurumu yoksa, faaliyette bulunulan her yıla ait vergi beyanamesi ile eki bilanço ve kar zarar cetvelinin yabancı ülke yetkili makamlarına ve tercümelerinin Türk elçilik veya konsolosluklarına onaylatılmaları gerekecektir.

Kanun koyucu yurtdışı zararın, yurt dışı beyan ile tevsik edilmesini öngörmüş, ancak zararı tevsik eden beyanın denetim kuruluşunca da onaylan-

ması koşulunu getirmiştir. Olaya tevsik açısından baktığımızda durum açıkça bellidir. Yurt dışı zararın indirimi zararı gösteren yurt dışında verilmiş ve denetim kuruluşunca onaylanmış beyanname ile tevsik edilecektir.

Durum böyle olmakla birlikte, yasa metnindeki "faaliyette bulunan ülkenin vergi kanunlarına göre, beyan edilen vergi matrahlarının" denetim kuruluşlarınca rapora bağlanması hükmü 34 Nolu tebliğle her yılın vergi matrahının rapora bağlanacağı biçiminde açıklanmış veya değiştirilmiştir. Yani 1983 yılında işe başlanmış ülkede, bu yıldan itibaren kesintisiz olarak 1999 yılına kadar faaliyette bulunulmuşsa ve 1994 yılında zarar edilmişse, 1994 yılı yurt içi gelirlerinden indirilecek 1994 yılı yurt dışı zararı için 1983 den 1994 yılına kadar tüm beyanların denetim şirketince onaylanması gerekecektir. 14/7 madde hükmü 1987 yılında yayımlandığına göre, 1983 den 1987 ye kadar yurt dışı beyanların onaylatılması mümkün değilse, madde hükmünden yararlanılamayacaktır. Tebliğdeki düzenlemeyi anlamsız buluyoruz. Ancak hem 14/7 maddede uygulama ile ilgili usul ve esasları saptama yetkisi Maliye Bakanlığına verildiğinden, hem de tebliğler Maliye Bakanlığı elemanlarını bağlayacağından yalnızca zararlı yıl beyanının değil, faaliyette bulunan tüm yıllar beyanlarının denetim raporuna bağlanması yararlı olacaktır.

8.4.2.2. Yurt Dışında Oluşan Zararın Yurt Dışında Mahsubu Durumunda KVK nun 14/7. Maddesinin Uygulanması

KVK nun 14. maddesinin 7. bendinin 3. fıkrasında "Türkiye'de gider yazılan yurt dışı zararın ilgili ülkede de mahsup edilmesi ve gider yazılması halinde, Türkiye'deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup veya gider yazılmadan önceki tutar olacaktır" hükmü getirilmiştir.

Genellikle KVK nun 14/7. maddesindeki yurt dışı zararların, yurtiçi gelirlerden mahsubu hükmünün tümü, özellikle de yukarıya aldığımız hüküm,

yurt dışı kazançların vergilendirilmesi konusundaki yorumlarımızda bizi fazlasıyla zorlamaktadır. Yorumlarımızın iki varsayıma dayandırıldığı yeri geldikçe belirtiyoruz. Bunlardan biri, yurt içindeki merkezle, yurt dışı şantiyenin hukuki ve vergisel ilişkisinin iştirak olarak değerlendirilmesi gerektiğidir. İkincisi Türkiye Cumhuriyeti sınırları içindeki vergilemenin, başka ülke vergi kanunlarına göre yapılamayacağı, Türk vergi kanunlarına göre yapılması gerektiğidir.

Vergi idaresi yurt dışı inşaat ve onarım kazançlarının vergilendirilmesindeki belirsizlikleri tebliğlerle gidermek yerine, 14/7 madde ile konuyu daha karmaşık hale getirmiştir. Yurt dışı inşaat ve onarım işleri kazancının vergilendirilmesi ile ilgili sorunların çözülmesi için, bu maddelerin bir mantık ve sistem içinde yorum olanağına kavuşturulması gayreti içindeyiz. Böyle bir sorunun farkında olmayan, bu çok önemli sektörün vergisel sorunlarına ilgisiz vergi idaresi, gayet sorumsuz bir davranışla 14/7 maddeye eklemeler yaparak, yurt dışı zararın yurt içi gelirlerden indirilmesi gibi anlamsız yasal düzenleme yapma yoluna gitmiştir. Bu düzenlemenin yarattığı kafaşadan kurtulabilmek için, anılan düzenlemenin vergilemenin sistematiği ile ilgili olmadığını, vergisel teşvik düzenlemesi olduğunu ileri sürmek durumunda kalıyoruz.

Yukarıya aldığımız yurt dışı zararın yurt dışında mahsubunu düzenleyen hükümlerle ilgili 34 Nolu tebliğdeki açıklama iki varsayımımız konusunda da bizi gerçekten zorlamaktadır. Anılan tebliğ açıklaması hem iştirak ilişkisine, hem de Türkiye’de Türk vergi kanunlarının uygulanacağı varsayımına aykırıdır. Bizim bu iki varsayımımızın kabul edilmemesi, yok sayılması elbette mümkündür. O zaman yukarıdan beri bu varsayımlara göre belirlemeye ve çözmeye çalıştığımız vergisel sorunların vergi idaresince önemsenmesi, başka çözüm yollarının bir bütünlük içinde verilmesi gerekir. 1950 yılından 1987 yılına kadar hiçbir tebliğ yayınlamadan, sorunların farkına varmadan, ne yapılırsa yapılsın anlayışında çakılı kalındıktan sonra,

sistemin bütünlüğü ile ilgilenilmeden sorumsuzca yurt dışı zararların yurt içi gelirlerden mahsubu konusunda yasal düzenleme yapılmasının ve yurt dışında beyan edilen gelirin, Türkiye'deki vergilemeye esas alınması biçiminde tebliğ yayınlanmasının olayı daha karmaşık hale getirmekten başka bir yararı olmamıştır Olmayacaktır

Bu genel değerlendirmeden sonra yurtdışı zararın yurtdışında mahsubu durumunda nasıl işlem yapılacağı konusundaki tebliğ açıklamasını aşağıda belirtmekle yetiniyoruz. Yasaya göre yurt içinde mahsup edilen yurt dışı zarar yurt dışında da mahsup edilmişse, zarar mahsubu yapılmadan önceki yurt dışı kazanç beyannameye dahil edilecektir. Bu hükme bir açıklama getirebiliyoruz. Yasa hükmü yurt dışı zararın mahsup edilmesinden önceki yurt dışı kazancın Türkiye'deki beyannameye dahil edileceğini belirtirken, iştirak ilişkisini ve Türk vergi mevzuatına göre matrahın teşekkül ettirileceği varsayımını reddetmiş olmuyor Yurt dışı gelir için iştirak ilişkisi nedeniyle iştirak kazancı istisnasının uygulanacak olması iştirak kazancının beyannameye dahil edilmeyeceği demek değildir İştirak kazancı beyannameye dahil edilecek, istisna olarak da matrahtan indirilecektir. İkincisi beyannameye ithal edilecek iştirak kazancı, dışarıdaki ülkenin beyannamesindeki, zarar mahsubundan sonra gösterilen kazanç değil, Türk vergi kanunlarına göre saptanan iştirak kazancının yurt dışındaki zararın mahsubundan sonra kalan kısmı olacaktır

34 Nolu tebliğden sonra, bu tebliğ esas kabul edildiğinde zorlama ile de olsa bir yorumda bulunamıyoruz. Tebliğde verilen örnekler, beyan edilecek yurt dışı gelirin, iştirak geliri değil, yurtdışı vergi mevzuatına göre oluşturulmuş konsolide bilanço geliri olarak algılanmasını gerektiriyor

9. YURT DIŞI FAALİYETİN SONAERMESİNDE VE YURT DIŞINDAKİ İKTİSADİ DEĞERLERİN TÜRKİYE'YE GETİRİLMESİNDE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

Yurt dışı faaliyetin bitimi ile merkeze taşınmanın yaratacağı veçileme sorunlarının çözümlenmemesi, diğer sorunların tümünden daha önemli sakıncalar yaratacaktır. Sık sık dile getirdiğimiz gibi vergi idaresi yurt dışı sorunlar ve sorunların çözümlenmemesinin sakıncaları yokmuş gibi ilgisiz davranmaktadır. Son yıllarda yurt dışındaki işler bitip, iş kalıntıları Türkiye'ye getirilme durumunda olduğundan, Türkiye'ye dönüş yeni sorunları gündeme getirmektedir. Yurt dışına yatırılan sermayenin iş bittikten sonra ya da biteceğine yakın yurda getirilmesinin yarattığı veçileme sorunları çok önem kazanmıştır. Yurt dışındaki faaliyetin bitiminde sonuçların Türkiye'ye gelmesi ve Türkiye'deki hesaplara intikal etmesi, gizleme için özel bir çaba gösterilmesi durumu hariç, kendiliğinden gerçekleşmek durumundaadır. Olayı daha somut ortaya koyalım. Bir firma yurt dışı faaliyetini belli bir süre yurt içinden finanse etmiştir. Yurt içinden karşılanan bu finansman, yurt dışına tahsis edilen kaynak, iştirake yatırılan sermaye durumundaadır. Bu sermaye tahsisinin 50 Milyon dolar olduğunu varsayalım. Tahsis edilen, yatırılan 50 Milyon dolar yurt dışı iştirakler hesabında muhasebeleştirilecektir. Yurt dışındaki işin 6 yıl sürdüğünü, işin bitiminde 5 Milyon dolar kazanıldığını, kazanılan 5 Milyon doların yurt dışında beyan edildiğini ve 2,5 Milyon dolar vergi ödendiğini varsayarsak, tahsis edilen 50 Milyon dolar sermaye ile birlikte 52,5 Milyon dolar yurda getirilecektir. Bu örneğimizde yurt dışından net olarak 2,5 Milyon dolar kazanıldığı konusunda kuşku yoktur. Oysa tahsis edilen sermaye olarak, yurt dışı şantiyeye aktarılan 50 Milyon doların gönderildiği tarihteki kuru 10.000.-lira ise, merkez muhasebede yurt dışı iştirakler hesabında 500 Milyar lira gözükecektir. Yurt dışında iş bittiği için 50 Milyon dolar tahsis edilmiş sermaye, altı yıl sonra geri döndüğünde, dolar kuru 200.000.-lira olmuşsa, merkez muhasebeye 50 Milyon doların (TL) karşılığı olarak 10 Trilyon li-

ra nakit girişi yapılacaktır. Bu nakit girişin 500 Milyar lirası iştirakler hesabı ile karşılanacak, kalan 9,5 Trilyon lira zorunlu olarak merkez muhasebede gelir hesaplarına (kur farkı geliri) yazılacaktır 9,5 Trilyon lira gelirin yaklaşık 4 Trilyon lira vergisi ödenecektir. Ödenen 4 Trilyon lira verginin, dolar 200.000.-liradan dolar karşılığı 20 milyon dolardır Bu firma yurt dışından net olarak 2,5 Milyon dolar kar etmiş olmasına rağmen, Türkiye’de yapılan haksız vergileme nedeniyle 20 Milyon dolar daha vergi ödeyecek, sonuçta $(20-2,5) = 17,5$ Milyon dolar zarar etmiş olacaktır. Yurt dışında, her türlü sıkıntıya katlanarak çalışmış ve gelir elde etmiş bu firmanın yurt dışından Türkiye’ye getirdiği gelirin 7 katı vergi olarak, %700 oranında vergilendirilerek zarara sokulması, hiç bir nedenle haklı görülebilecek bir durum değildir.

Bu sorun, yurt içinde çalışan firmaların da enflasyon vergisi ödediği gerekçesi ile savsaklanamaz. Yurt içinde çalışan bir firmanın da altı yıl önce kasasına koyduğu, altı yıl boyunca harcamadığı 50 Milyon dolar için aynı 20 Milyon dolar vergiyi ödeyeceği iddiası ile, bu durum savunulamaz. Yurt içindeki firmalar her gün enflasyonla yaşamakta, enflasyonun yarattığı olumsuzlukları, enflasyonun sağladığı olanaklarla dengelemektedirler Oysa yurt dışında çalışan firmanın enflasyonun olanaklarından yararlanması söz konusu değildir. Ayrıca yurt içindeki tüm firmalar aynı vergisel koşullar içindedirler. Dolayısıyla vergisel koşulların etkileri nedeniyle rekabet koşulları değişmemektedir. Yurtdışında başka rekabet koşulları vardır. Yukarıda verdiğimiz örnekte, yabancı ülkede alışan Türk firmasının Amerikan inşaat firması ile rekabet içinde olduğunu kabul edersek, Amerikan firması yatırdığı sermaye üzerinden Amerika’da vergi ödemeyeceği için yatırdığı, 50 Milyon dolar için net 10 Milyon dolar karı yeterli görecektir. Türk firmasının aynı karı elde edebilmesi için, %300 fazla, 30 Milyon dolar kazanması, fiyatlarının Amerikan firmasının fiyatlarından %300 fazla olması gerekecektir. Yurt dışına gönderilen sermayenin vergilendiril-

mesindeki bu anlamsızlık nedeniyle Türk firmalarının yurt dışında rekabet edebilmesinin mümkün olmayacağı çok açıktır

Bugün Avrupa ülkelerinde KDV oranlarının ülkeler arasında ahenkli olması çalışmaları yapılmakta, ülkelerin KDV oranları bir anlamda denetlenmektedir. Bu denetleme uluslar arası piyasada rekabet koşullarının eşitlenmesi amacına yöneliktir. Bilindiği gibi ihracatta KDV iade edilmektedir. Bu yöntem KDV sisteminin esasıdır. Vazgeçilmez bir kuraldır. Bir ülke tüm kamu gereksinmelerini, diğer vergileri asgariye indirerek sadece KDV ile karşılasa, ihracatta KDV iade edileceğinden, bu ülke firmaları, uluslar arası ticaretteki rekabette, diğer ülkeler firmalarına göre çok önemli vergi avantajı sağlayacaklar ve rekabet koşulları bozulacaktır. Bir başka anlatımla dolaysız vergiler de KDV örtüsü altında iade edilmiş, ihracatı Devlet sübvanses etmiş olacaktır. Ülkeler uluslar arası rekabette eşit koşullar sağlanması için bu kadar titiz davranırken, Türkiye'nin, bizzat kendi eliyle, Türk firmalarının rekabet koşullarını bu derece bozması, uluslar arası rekabet koşullarını Türk firmaları zararına dönüştürmesi akıl almaz bir tutumdur.

Türk vergi idaresinin Türk firmalarına karşı bu duyarsızlığının bir başka göstergesi de, dar mükellef durumundaki yabancı firmalara karşı düzenlemeleridir. GVK nunda yabancı firmaların Türkiye'ye sermaye olarak getirdikleri yabancı para cinsinden nakdi veya aynı değerler karşılığında edinilen menkul kıymet ve iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların kur farkı kadarlık kısmı Türkiye'de vergilendirilmeyecektir. Yukarıdaki örneğimizi tersine çevirirsek, yabancı firma Türkiye'ye 50 Milyon dolar getirmiş ve bununla bir şirket oluşturmuşsa şirketin sermayesi 500 Milyar lira olacaktır. Bu firma altı yıllık çalışmadan sonra, hisse senetleri, dolar 200.000.-liradan 50 Milyon dolara satılmış ve 50 Milyon dolar yurt dışına götürülmüş ise, elde edilen kur farkı geliri 9,5 Tırilyon olduğu halde, yabancı firmanın elde ettiği 9,5 Tırilyon kur farkı geliri vergi-

lendirilmeyecektir. Aynı gelir yabancı firma söz konusu olduğunda vergilendirilmezken Türk firması söz konusu olduğunda niçin vergilendirilmektedir? Anlamaya gerçekten olanak yoktur.

Yurt dışından gelen nakdin, yurt dışı faaliyetle ilgilendirilerek değerlendirilmesinde ise, çok daha değişik sonuçlar çıkacaktır. Şöyle ki:

Yukarıdaki örneği bir parça değiştirelim. Örnek aldığımız firmanın yurt içinden yurtdışına gönderdiği 50 Milyon dolarla yurt dışı şantiyenin 50 Milyon dolarlık makina aldığını varsayalım. Basitliği sağlamak için, başka bir harcama yapılmadan bu makinalarla yapılan üretim sonunda 55 Milyon dolarlık hakediş yapıldığını ve işin bittiğini varsayalım. İş süresince 50 Milyon dolarlık makine tamamen amorti edilmiştir. Yurtdışı kazanç gene 5 Milyon dolardır. Firmanın yurt dışında, 50 Milyon doları amortisman fonu, 5 Milyon doları kar olmak üzere 55 Milyon doları vardır. Bu 55 Milyon doların ve makinaların yurda getirildiğinde olabilecekleri aşağıdaki gibi, somutlaştırmaya çalışalım:

a)- Makinalar ve yurt dışındaki para, yurda getirildiğinde, makinaların ithali için muhakkak bir fatura kesilmek durumundadır. Bu Fatura bedeli 5 Milyon dolar ise, yurt dışındaki nakit ve makinaların Türkiye'ye taşınmasında nasıl bir muhasebe maddesi yapılacaktır?

-Aktife giren 5 Milyon dolar makinanın pasifteki karşılığı yurt dışı inşaat onarım kazancı olarak muhasebeleştirilecekse, gelen nakit 55 milyon doların 5 Milyon doları nasıl muhasebeleştirilecektir? Bankaya gelen 55 Milyon doların 5 Milyon dolarının yurt dışı inşaat ve onarım kazancı olarak muhasebeleştirilmesi zorunludur. Bu durumda amorti edilmiş makinaların fatura bedeli (veya emsal bedeli) 5 Milyon doların pasifteki karşılığı ne olacaktır. Bu da yurt dışı kazanç olarak muhasebeleştirilirse, yurt dışında elde edilen kazanç 5 Milyon dolar olduğu halde, yurt içi hesaplara 10 Mil -

yon dolar yurt dışı inşaat ve onarım kazancı intikal etmiş olacaktır Bu bakımdan yasa değişikliği yapılarak aktife giren bu nevi kıymetlerin pasifte fon hesabı ile dengelenmesi ve bu fonun sermayeye eklenmesi suretiyle vergiden istisna edilmesi veya anılan makinaların amortismanının fondan karşılanması uygulamasının getirilmesi bir zorunluluk olarak ortaya çık maktadır. Bankada kalan 50 Milyon dolar Türkiye'deki merkez firmanın aktifine alınacağına göre, pasifteki karşılığı ne olacaktır? Bu karşılık birikmiş amortismanlar olabilir mi? Hemen belirtelim ki aktifte sadece 5 Milyon dolarlık (0) amortismanlı makine bulunmaktadır Durum böyle iken aktifteki hiç amortisman ayrılmamış makinalar karşılığında pasifte 50 Milyon dolarlık birikmiş amortisman bulunması mümkün değildir Böyle bir uygulama sabit kıymetler hesabının pasifte yer almasına neden olur ki, muhasebe mantığı yönünden tam bir saçmalık olarak değerlendirilmek durumundadır.

Yazımızın daha önceki bölümlerinde sözünü ettiğimiz Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu kararında yurt dışındaki kaydı aynen Türkiye'ye alınması gerektiği ileri sürülmüştür Buna göre aşağıdaki kayıt yapılacaktır:

Banka	55.000.000.-dolar
Sabit Kıymet	55.000.000.-dolar
Birikmiş Amortisman	50.000.000.-dolar
Yurt dışı İnşaat Onarım Kazancı	10.000.000.-dolar
Yurt Dışı İştirakler	50.000.000.-dolar

Bu görüşe katılmadığımızı yukarıda ayrıntılı olarak açıkladık. Bir cümleyle ifade edersek, böyle bir kayıt tevsik edilemez. Oysa kayıtların tevsiki zorunludur.

Bizim görüşümüze göre kayıt aşağıdaki gibi olmalıdır:

Banka 55.000.000.-dolar

Sabit Kıymet 5.000.000.-dolar

Yurt Dışı İştirakler 50.000.000.-dolar

Yurt Dışı İnşaat Onarım Kazancı: 5.000.000.-dolar

Sabit Kıymet Edinme Fonu 5.000.000.-dolar

b)- Yurtdışındaki makinaların tamamen kullanılmaz durumda bulunduğu için ya da çalışılan ülke mevzuatı izin vermediği için yurda getirilemediği varsayılırsa, gelen 50 Milyon doların yurt dışı iştirakler ile kapatılması zorunlu olacaktır

Bir başka sorun, merkezin yurtdışındaki şantiyeye olan borçlarının iş bitiminde kendiliğinden yok olması ile ilgilidir. Merkezin şantiyeye borcu yurt dışı şantiyedeki işlerin bitimi ile sona erecektir. çünkü yurt dışındaki işlerin bitimi durumunda, yurtdışı şantiye merkezin iştiraki durumundan çıkıp merkeze katılmış olacaktır Bu borcun hesaplardan çıkarılması da merkezde borcun tasfiyesi tarihindeki kurla değerlendirilecek ve kar olarak bilançoda borçla yer değiştirecektir. Böyle bir karı vergilemenin de haklı bir gerekçesi olamaz.

10. YURT DIŞI İNŞAAT VE ONARIM KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ YÖNTEMLERİ İLE İLGİLİ SORUNLAR İÇİN ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

10.1. Yurt Dışı İnaaat ve Onarım Kazançlarının Vergilendirilmesi Sorunlarının Vergi Anlaşmaları İle Toptan Çözömlenmesi AraıŐları

Pek çok kez belirttiğimiz gibi, yurtdışı kazançların vergilendirilmesi ile ilgili en basit vergileme kavramlarının kapsamını dahi ne vergi idaresi olarak ne vergi yargısı olarak ne de vergi üzerine düşünce üretenler olarak belirleyemiyoruz. Bu konuda bu kadar büyük sorunlar varken vergi idaresinin vergi sistemimizin uygulanmaya başlamasından beri (çok basit bir konuyu düzenlemeye çalışan 34 Nolu tebliğ gözönünde tutulmazsa) tebliğ bazında herhangi bir açıklama yapmamıŐ olması, ülke olarak yetersizliğimizin bir başka ifadesidir. Türkiye gelişmekte olan bir ülke olarak, emperyalist ülkelerin uygulaması ve yurt dışına açılmanın sorunları üzerinde hiç durmamıŐtır. Bir anlamda tarihi boyunca hep savunmada kalmış, Türkiye'ye açılacak emperyalist ülkelere karşı ne tedbirler alabileceğinin tekniği üzerinde çalışmıŐtır. Tam mükellefiyetin sorunları tamamen ihmal edilirken, dar mükellefiyet sorunları üzerinde önemli çalışmalar yapılmıştır. Bu bakımdan bir tam mükellefiyet sorunu olan yurtdışı innaaat ve onarım kazançlarının vergilendirilmesi tekniğine vergi kültürümüz yetmemektedir. Alman vergi yasaları temel alınarak 1950 yılında uygulamaya koyduğumuz vergi yasalarımızda tam mükellefiyet gereği yurtdışı kazançların vergilendirilmesi olgusunu çözemediğimiz bu yüzden çok yeni bir geçmiŐi olan yurt dışı faaliyeti bilinçsizce tahrip ettiğimiz açık bir gerçektir. Son yıllarda imzalanan ve yürürlüğe giren vergi anlaşmaları ile bu yakınmaların giderileceği, yurt dışı kazançların vergilendirilmesi ile ilgili sorunların vergi anlaşmaları ile çözüleceği biçiminde bir beklenti oluşmuştur. Yurt dışı kazançların vergilendirilmesi ile ilgili sorunların çözümlen-

memesinin yarattığı olumsuzlukları, tahribi önlemenin en önemli tedbiri olarak, çok yanlış ve aldatıcı bir biçimde, vergi anlaşmalarına umut bağlanmaktadır. Oysa müteahhitlerimizin yurt dışında elde ettiği ticari kazancın vergi anlaşmalarının genel prensibi gereği iş yerinin bulunduğu ülkede, yani dış ülkede vergilendirileceği düşünülürse, vergi anlaşmaları ile bu kazancın bir de Türkiye'de vergilendirilmesini önlemek için, kültürümüz gene çok yetersiz kalacaktır. Çünkü vergi anlaşmaları OECD ülkelerinin geliştirdikleri tip anlaşmalardan tercüme edilerek vergi mevzuatımıza girmektedir. Bu anlaşmaların terminolojisi, dili ve mantığı bize uygun değildir. Bize yabancıdır. Vergi anlaşmaları alanında bu kadar büyük gayretler göstermemizin hiç gereği yoktur. Sorunun çözümünü vergi anlaşmalarında aramak, boş bir çabadır. Son yılların bir kavramı olan çifte vergilendirmenin önlenmesi konusundaki sorunların tesbiti için de vergi kültürümüz yeterli değildir. Bu anlaşmaların dili, ortaya koyduğu kavramlar tümüyle bize yabancıdır. Anlaşmaların yurt dışı kazançların vergilendirilmesine çözüm getirmesi bir yana, anlaşmaların kendisi sorun yaratacaktır. Ayrıca bu anlaşmalar hiç bir sorun çıkarmasa, tam anlayabilirsek bile, anlaşma, mükellefi, Türkiye'de ödeyeceği verginin yalnızca bir kısmından kurtaracaktır. Bu kazançlardan gelir vergisi stopajı ve fon payı vergi anlaşmasına rağmen Türkiye'de gene alınacaktır. Vergi anlaşmasına göre alınmayacak kurumlar vergisi ve fon payı mükellefe bir avantaj sağlamayacaktır. Vergi anlaşması olmasa da genel vergileme rejimine göre Türkiye'de gene kurumlar vergisi ve fon payı ödenmeyecekti. Çünkü çalışılan ülkede ödenen kazanç vergisi Türkiye'de ödenecek vergiden indirildiğinde, genellikle zaten Türkiye'de ödenecek kurumlar vergisi kalmamaktadır. Vergi anlaşmaları bizim sorunumuz değildir. Gelişmiş ülkelerin, batılı ülkelerin sorunudur. Batılı ülkelerde vergi anlaşmalarının çok önem kazanmasının nedeni bu ülkelerin gelişmekte olan ülkelerde uzantısı olan mükelleflerinin, bu dış ülkelere, az gelişmiş ülkelere elde ettikleri ticari kazançlarının dış ülkede, çalışılan ülkede vergilendirilmesini, menşe ülkede vergilendirilmesini meşrulaştırmak değildir ki; biz bu anlaşmalara yurtdışı inşaat ve

onarım kazançlarının vergilendirilmesi sorunlarının çözümü için umut bağılıyoruz. Batılı teşebbüsler yurtdışından elde edilen ticari kazançların değil, gelişmekte olan ülkelerden sağladıkları ve son yıllarda önemli olmaya başlamış serbest meslek kazancı, faiz, temettü gibi kazançların, vergi anlaşmaları ile, kendi ülkelerinde vergilendirilmesinin gayreti içindedirler. Batılı ülkelerde vergi anlaşmalarının önem kazanmasının esas nedeni budur. Türkiye'nin ise yurt dışından serbest meslek kazancı, temettü ve faiz gibi gelirleri yoktur. Dolayısıyla vergi anlaşmaları için bu kadar gayrete de gerek yoktur.

Başta da belirttiğimiz gibi yurtdışı kazançların vergileme teknikleri konusundaki bilgi ve kültürümüz yeterli değildir. Bu yetersizliğimiz apaçık belli iken, nasıl yapılacağını ve uygulanacağını bilmediğimiz ve bilmediğimiz için de vergileme tekniğini düzenleyemediğimiz ve düzenleme gayreti içinde bile olmadığımız yurt dışı kazançların, yalnızca tam mükellefiyet ilkesine dayanılarak, ille vergilendirilmesi konusundaki bu inadı anlamak mümkün değildir. Bu bakımdan bu inattan vazgeçilmelidir. Yazımızın bundan önceki bölümlerinde yurtdışı inşaat ve onarım işlerinde merkez ile şantiye ilişkisinin, merkezin şantiyeye iştiraki olarak (bu iştirak ilişkisinde şantiye sanki sermaye şirketiymiş gibi değerlendirilmiştir.) temellendirilmesi, hukuki yapının bu temele oturtulması uzun uzun açıklanmıştır. Bu kabulün doğal sonucu, yurt dışı şantiyeden elde edilen kazancın iştirak kazancı olarak değerlendirilmesini de gerektirir. Mevcut yasal düzenlememizin yurtdışı kazançları iştirak kazançları istisnası olarak vergi dışı tuttuğuna inanıyoruz. Ancak bu konuda kuşku duyuluyorsa, Kurumlar Vergisi Kanununun 8. maddesinin 1. bendine yurt dışı şantiye kazançlarının iştirak kazancı olduğunu belirleyecek parantez içi bir ibarenin eklenmesi sorununun bu bölümünün çözülmesini sağlayacaktır.

10.2. Merkez ile Yurt Dışı Şantiye Arasındaki Hesapların Değerlemesi

Sorunlar bölümünde merkezin yurt dışı şantiyesinden alacak ve borçlarının değerlendirilmesi gerektiğini, değerlendirilmesinin kargaşa yaratacağını ifade etmiştik. Bu bölümde bu değerlemenin vergileme karşısındaki durumuna kısaca değineceğiz. Merkezin yurt dışından alacaklarının değerlendirilmesi durumunda değerlendirme farkı merkez hesaplarında gelir veya gider olarak oluşacak, vergilendirilmesi gerekecektir. Oysa bu geliri gerçek bir gelir sayma olanağı yoktur. Anılan vergileme döviz bazında normal alacaklar için yapıldığında bile şirket bünyesini sarsıcı, zayıflatıcı sonuçlar doğurmaktadır. Dolayısıyla merkezin yıl sonundaki yurt dışı şantiyeden yabancı para cinsinden alacağının değerlendirme farkının vergilemeye neden olması gerekir. Alacak değerlendirme farkının vergi dışı tutulması, merkezin yurt dışı şantiyeye borcundan kaynaklanan değerlendirme farkının da Türkiye'deki vergi matrahını azaltıcı bir unsur sayılmamasını gerektirir. Bu belirlemeye göre, vergi yasalarına getirilecek bir hükümle, yurt dışı alacak değerlendirme farkının matrahtan indirileceği, borç değerlendirme farkının da matraha ekleneceği biçiminde yasal bir düzenleme yapılmalıdır.

10.3. Ülke Dışı Faaliyetlere Tahsis Edilen Sabit Kıymetlerin Merkez Vergi Matrahına Etkisi

Yurtdışı şantiyeye tahsis edilecek makinaların durumu da açıklığa kavuşturulmalıdır. Mevcut vergi yapımız, yurt içindeki sabit kıymetin yurt dışına gönderilmesinde emsal bedel uygulamasını gerektirmektedir. Yurt dışı faaliyete tahsis edilen sabit kıymetin merkez hesaplardan çıkarılırken emsal bedelle çıkarılması önemli bir vergi doğuracaktır. Aynı sabit kıymetin bu kez yurt dışından Türkiye'ye getirilmesinde gümrükleme işlemi belli bir bedel üzerinden yapılacağından, sabit kıymet bu bedel üzerinden aktifte alınırken karşılığında bir ödeme olmayacak, karşılığının zorunlu olarak

pasifte kar olarak gösterilmesi gerekecektir. Bu durumda yurt dışı faaliyete tahsis edilen aynı sabit kıymetin yurda dönüşünde de tekrar önemli ölçüde vergileme ile karşılaşılacaktır. Yurtdışında edinilen sabit kıymetin yurda getirilmesi durumunda da aynı vergileme doğmaktadır. Bu ağır vergilemenin önlenmesi için yurtdışı edinilen sabit kıymetin kayıtlı değerle yurt dışı edilmesini ve bu kayıtlı değer çıkışının aktifte vergi matrahını etkilemeyecek bir karşılık hesabı ile dengelenmesini, tekrar yurda gelişinde de aynı çıkış değeri ile giriş kaydının yapılmasını, giriş kaydının karşılığının aktifteki karşılık hesabının kapatılması ile dengelenmesini, sağlayacak yasal bir düzenleme yapılmalıdır. Bu işlemin, karşılık hesabı ile dengelenmeden, sabit kıymetin kayıtlı değer ile çıkışı yurt dışı şantiyeye borç verilerek, sabit kıymetin girişinde de, aynı kayıtlı değer yurt dışı şantiyeye alacak verilerek yapılması elbette mümkündür. Karşılık hesabı ile dengelenmesini önermemizin nedeni yurt dışına tahsis edilen sabit kıymeti izleyebilmek açısından dır.

Yurt dışında edinilen sabit kıymetin yurt içine ithalinde, gümrükteki giriş değeri ile aktifleştirilmesini, bu aktifin pasifte vergi matrahını etkilemeyecek bir fon hesabı ile dengelenmesini, ayrılacak amortismanların bu fon hesabından karşılanmasını düzenleyen yasa değişikliği gerçekleştirilmelidir.

10.4. Yurt Dışı Faaliyetin Bitimi İle Merkeze Taşınmanın Yarattığı Fiktif Kazancın Vergilendirilmesi Sorunu

Yurt dışındaki faaliyetin bitiminde sonuçların Türkiye'ye gelmesi ve Türkiye'deki hesaplara intikal etmesinin kendiliğinden haksız ve ağır bir vergileme yarattığından yukarıda söz edilmişti. Dolayısıyla yurtdışına aktarılan kıymetlerin ister aynen, ister başka bir iktisadi kıymete dönüşerek Türkiye'ye geri gelişinde;

-Kur farkları nedeniyle ortaya çıkan fiktif özsermaye artışlarının;

-Yurt dışındaki şantiyeye merkezin borcunun yurtdışındaki işin bitimi halinde borç olma özelliğini kaybedeceği düşünülerek bu borç tutarının, pasifte vergilendirilmeyecek bir fon hesabına alınması, bu fonun dağıtılması veya başka bir hesaba aktarılmaması koşulu ile vergiden istisna edilmesi, fonun sermayeye eklenmesinin de dağıtım veya başka bir hesaba aktarma sayılmaması biçiminde yasal düzenleme yapılması gerekir

Köklü çözüm yukarıda kısaca belirttiğimiz yasa değişikliği ile yapılabilir Acil çözüm için aşağıdaki uygulamalardan birinin ya da hepsinin vergi idaresince benimsenmesi, tebliğe bağlanması sakıncaların bir parça giderilmesine yardımcı olacaktır:

1-Yurt dışına yatırılan sermayenin, yurt dışındaki inşaat ve onarım faaliyetinin sona ermesiyle geri getirilmesinden kaynaklanan kur farklarının yurtdışı inşaat ve onarım kazancı sayılması gerekir Yukarıda örnek olarak verdiğimiz şirketin Türkiye'de hiç faaliyeti olmadığı varsayılırsa, yurtdışına yatırılan 50 Milyon dolar Türkiye'ye geri geldiği anda sözünü ettiğimiz 47 Milyon 500 Bin dolar fiktif kazanç ortaya çıkacaktır Türkiye'de başka hiçbir işlem bulunmadığına göre bu fiktif kazancın yurtdışı kazanç olduğu konusunda duraksama olmamak gerekir. Firma yurtdışında inşaat onarım işi ile uğraştığından bu fiktif kazancın da yurtdışı inşaat ve onarım kazancı sayılması uygun olacaktır görüşünderiz.

Maliye Bakanlığı bir tebliğe bu tür kazançların yurtdışı inşaat onarım kazancı olduğunu, bu kazançlarla ilgili olarak KVK nun Geçici 24. madde hükümlerine uygun işlem yapılması gerektiğini açıklığa kavuşturmalıdır Bu fiktif kazançla ilgili Geçici 24. madde uygulamasında, o ülkede geçerli vergi oranları esas alınarak işlem yapılmalı, yurt dışında vergi ödenip ödenmediği Türkiye'de uygulanacak istisnayı etkilememelidir.

Bu yurt dışı kazancın iştirak kazancı sayılarak KVK nun 8/1 maddesine göre vergilendirilmemesi gerektiği görüşümüzden vazgeçmiş değiliz. Vergi idaresinin bu görüşümüzü uygun bulmayacağı varsayımı ile geçici 24. madde uygulamasını öneriyoruz.

2- Sorunu tam çözmekle birlikte vergi yükünü bir parça hafifletecek bir başka önlem, bu kazançlara KVK nun geçici 28/a maddesinin uygulanmasıdır. Gene yukarıdaki örneğimizi esas alırsak, yurtdışında inşaat işi yapan firmanın yurt içinden yurt dışındaki inşaat işini finanse etmekte kullandığı 50 Milyon dolar iştirak hissesi olarak değerlendirilmiştir. KVK nun Geçici 28/a maddesinde iştirak hisselerinin satışından doğan kazancın, satışın yapıldığı yılın kurum sermayesine eklenen kısmının veyiden istisna edileceği belirtilmiştir. GVK nun 94. maddesine göre kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlar üzerinden %15 stopaj alınacağından, bu kazanç %15 stopaja tabi tutulacaktır. Bu önlemin uygulanmasında aşağıdaki güçlükler vardır:

a)-Yurt dışındaki iş için para veya ayın olarak gönderilen ve muhasebede iştirakler arasında gösterilen bu değerler KVK nun Geçici 28/a maddesi ile düzenlenmiş iştirak hissesi sayılabilir mi? Maddede hisse senetlerinden değil, iştirak hisselerinden söz edildiğine göre, bu değerlerin geçici 28/a madde uygulamasında iştirak hissesi sayılması mümkün olabilecektir. Bu maddenin uygulaması ile ilgili (Tebliğ geçici 23/a maddesi ile ilgilidir. Geçici 28/a madde geçici 23/a nın yerini almıştır) 51 Nolu KVK Genel Tebliği'nde "iştirak hisseleri" deyiminin hisse senetleri ile ortaklık paylarını ifade ettiği belirtildikten sonra, 49 Nolu Tebliğ'deki açıklamalara da yollama yapılmıştır. 49 Nolu Tebliğ'de iştirak hisseleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

- Anonim şirket hisse senetleri

-Limited şirketlere ait ortaklık payları

-Eshamlı komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları

-İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları

Tebliğ'deki bu belirlemeden anlaşıldığına göre her türlü iştirak hissesi madde kapsamında sayılmıştır Dolayısıyla yurtdışındaki işletmedeki pay da iştirak sayılmak ve geçici 28/a madde kapsamında kabul edilmek durumundadır.

b)- Yurtdışına gönderilen ve iştirak olarak muhasebeleştirilen değerlerin iş bitiminde aynen Türkiye'ye gelmesi halinde doğan fiktif kar Geçici 28/a madde kapsamında sayılır ve kurumlar vergisinden istisna edilirse gene de %15 gibi yüksek oranda vergilendirileceği için sakıncaları biraz azaltacak, tam çözmeyecektir. Kurum kazancı üzerinden yapılacak gelir vergisi stopajı ile ilgili GVK nun 94. maddesinde 4369 sayılı yasa ile değişiklik yapılmıştır Buna göre kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar %15 oranında stopaja tabi tutulacaktır Buna göre, örneğimizdeki 47 Milyon 500 Bin dolar fiktif kazanç için kurumlar vergisi ödenmeyecek, ancak bu fiktif kazançdan 7,5 Milyon doların üzerinde gelir vergisi kesintisi yapılacaktır.

3- İdari yönden bir başka çözüm biçimi doğan kur farkının yurt dışındaki birikmiş amortismanlarla karşılanmasıdır. Yurtdışına sermaye olarak gönderilen 50 Milyon dolar ile makine alındığını ve bu makinalar kullanılarak, başka bir ödeme yapmadan 55 Milyon dolarlık hasılat elde ettiğimizi, makine bedeli 50 Milyon doların tamamının da birikmiş amortismanına dönüştüğünü varsaydığımızda, yurtdışındaki işin bilançosunda aktifteki 55 Milyon dolar nakid ile 50 Milyon dolar makinanın pasifteki kaynakları 50 Milyon dolar sermaye, 5 Milyon dolar kar ve 50 Milyon dolar birikmiş

amortisman olacaktır. Türkiye'ye getirilen 55 Milyon doların 5 Milyon dolarının kar olduğu konusunda (yurtdışında hiç vergi ödenmediği varsayılmaktadır) duraksama bulunmamaktadır. Kalan 50 Milyon dolar sermaye mi yoksa amortisman fonu mu sayılacaktır? Bizce bankadaki 50.000.000.-dolar birikmiş amortisman değil, sermayedir. Birikmiş amortisman sabit kıymet alımı için oluşturulan fondur. Aktifteki 50.000.000.-dolar nakdin sabit kıymete dönüşmesi ile nakit olarak durması yönünden bir fark yoktur. Nakit olarak dursa da, sabit kıymete dönüşse de, pasifteki karşılığı sermaye olmak durumundadır. Yurt içindeki kayıtlarda, gönderilen 50 Milyon dolar, dolar kuru 10.000.-liradan 500 Milyar lira olarak iştirakler hesabına alındığına göre, gelen 50 Milyon doların 2,5 Milyon doları ile iştirakler hesabının kapatılması; kalan 47 Milyon 500 Bin doların sabit kıymet yenileme fonu olarak muhasebeleştirilmesi mümkün olacaktır mıdır? Mümkünse, bu muhasebe kaydı (TL) olarak aşağıdaki gibi yapılacaktır:

Banka	11.000.-
Sabit Kıymet	1.000.-
İştirakler	500.-
Yurt Dışı İnşaat Onarım Kazancı	1.000.-
Birikmiş Amortisman	1.000.-
Sabit Kıymet Yenileme Fonu	9.500.-

(Milyon (TL) olarak)

Dikkat edilirse, 9 Trilyon 500 Milyar lira kur farkı geliri sabit kıymet yenileme fonu olarak muhasebeleştirilmektedir. Ancak sabit kıymet yenileme fonu ile birikmiş amortisman toplamı 10 Trilyon 500 Milyar lira ol-

muştur. Oysa yurt dışındaki birikmiş amortisman toplamı (50.000.000 x 200.000) = 10 Trilyon liradır. Aradaki fark, Türkiye'ye gelen sabit kıymetin sıfır (0) bedelle kayıtlara alınması durumunda bu dengesizlik zorunlu olarak ortaya çıkmaktadır. Görüşümüzün yurt dışında ayrılan amortismanlarla ilgilendirilmemesi, yurt dışında ayrılmış amortismanların, Türkiye'deki hesaplara intikal etmeyeceği biçiminde olduğu daha önceki bölümlerde açıklanmıştı. Bu görüşümüz esas alındığında muhasebe kaydında yukarıdaki aksaklık elbette olmayacaktır.

Sabit kıymetlerin ve tahsis edilen sermayenin Türkiye'ye dönüşünde yurt dışındaki birikmiş amortismanların bir kısmının Sabit Kıymet Yenileme Fonu olarak kayıtlara alınabileceği görüşündeyiz. Anılan uygulamanın güçlüğü yukarıdaki muhasebe kaydının nasıl tevsik edilebileceğidir. Bu bakımdan yurt dışı amortisman kayıtları değil, yurt içi mevzuata göre ne amortisman ayrılması gerekiyorsa, o tutar birikmiş amortisman kabul edilmelidir. Bu biçimde uygulama yapıldığında, yurt dışında edinilen makinelerin belgelerinin ibrazı ve bu makinelerin Türk vergi mevzuatına göre ayrılması gereken amortismanlarının hesaplanması ile kayıt tevsik edilmiş olacaktır.

Anılan uygulama biçiminin vergi yasalarının zorlanmasını, çok geniş olarak yorumlanmasını gerektirdiği açıktır. Aşağıdaki gerekçeler bu uygulamanın dayanağı yapılabilir:

Makinelerin Türkiye'den geçici ihraç yolu ile gönderildiğini varsayalım. Bu makineler için Türkiye'de ayrılmış 50 Milyon dolarlık amortisman karşılayacak kira bedeli yurtdışına dekont edilecek ve yurt dışından kira bedeli payı olarak 50 Milyon dolar alacaklanılacaktır. Bunun karşılığında da 50 Milyon dolar birikmiş amortisman oluşacaktır. Bu kira bedeli payları karşılığı 50 Milyon dolar Türkiye'ye geldiğinde Türkiye'deki birikmiş amortismanlar Türkiye'ye gelmiş olmaktadır. Bu durumda bilançoda ak-

tiftteki yurt dışından gelen 50 Milyon dolar nakdin karşılığı pasiftteki birikmiş amortismanlar sayılmak durumundadır.

Geçici ihraç yolu ile gitmeyen doğrudan yurtdışında edinilen makinaların yurtdışında birikmiş amortismanları için, önce yurt dışından alacak 50 Milyon dolar ve birikmiş amortisman karşılığı fon 50 Milyon dolar olarak bir muhasebe kaydı yapmak, 50 Milyon dolar geldikten sonra yurtdışından alacak ile nakit olarak gelen 50 Milyon doları karşılaştırarak muhasebeleş-tirmek mümkündür görüşünderiz.

Bu amortisman uygulaması bir tebliğle uygulamaya konsa da sorun gene çözülmüş olmayacaktır. Çünkü; yurtdışına gönderilen sermayenin tamamının amortismanına tabi kıymetlere harcandığının kabul edilmesi ger çekçi değildir. Gönderilen 50 Milyon doların 25 Milyon doları sabit kıy met alımlarında, kalan diğer 25 Milyon dolar cari harcamalar için kullanılmışsa, yukarıda sözünü ettiğimiz birikmiş amortismanların Türkiye'deki hesaplara intikal ettirilmiş olması yalnızca 25 Milyon dolarla ilgili vergisel sorunu çözecek, kalan 25 Milyon doların yaratacağı vergisel sorun çözümsüz kalacaktır.

Vergi idaremiz yurtdışı firmaların yurt içinde çalışarak elde ettikleri kazancın Türkiye'de vergilenmesi sorunu ile (dar mükellefiyet sorunları) uğraşmıştır. Düzenlemeler hep bu konudadır. Türk firmalarının yurtdışı kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili vergi idaresinin çalışması, hazırlığı yoktur. Bu bakımdan anılan sorunlar yıllardır çözümsüz kalmıştır Bu sorunların, zaman geçirmeden, önce tebliğlerle, tebliğle çözümlenemeyen sorunların da ayrıntılı, uluslararası rekabet koşullarına uygun, yasal düzen lemelerle açıklığa kavuşturulması kaçınılmaz ve çok acil bir gerekliliktir