

Yurt dışında taşeron olarak üstlenilen inşaat işine ilişkin faturaların bir kısmının işveren firmanın yurt dışındaki şubesi adına değil de Türkiye'deki ana merkezi adına düzenlenip düzenlenmeyeceği hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.06.18.02-105-[229- 8834]-317
Tarih	01.03.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.06.18.02-105-[229- 8834]-317

01/03/2012

Konu : Yurt dışında taşeron olarak üstlenilen inşaat işine ilişkin faturaların bir kısmının işveren firmanın yurt dışındaki şubesi adına değil de Türkiye'deki ana merkezi adına düzenlenip düzenlenmeyeceği h

İlgi dilekçenizde; ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi numaralı mükellefi olduğunuz, ...'de bulunan bir Türk şirketi tarafından taahhüt edilen ... fabrikası inşaat işinin taşeron olarak üstlenildiği, inşaat işine ilişkin malzemelerin bedelinin sözleşme bedeline dahil olması nedeniyle tamamının kurumunuzca temin edileceği ve malzemelerin bir kısmının yurt içinden bir kısmının da yurt dışından tedarik edileceği, anılan ülkede vergi oranlarının yüksek olduğu belirtilerek,

-Söz konusu işe ilişkin faturaların bir kısmının işveren firmanın söz konusu ülkedeki şubesi adına değil de Türkiye'deki ana merkezi adına düzenlenerek ödemelerin Türkiye'de yapılmış olmasının bu işten elde

edilecek kazancın kurumlar vergisinden müstesna tutulmasına engel teşkil edip etmeyeceği,

-İşveren firmanın yurt dışındaki şantiyesinde gerçekleştirilen inşaat işine ilişkin faturaların Türk şirketinin yurt içindeki merkezi adına düzenlenmesi durumunda faturaların katma değer vergisine tabi olup olmadığı ve bu şekilde fatura düzenlenmesi halinde yapılacak ödemeler üzerinden %3 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılıp yapılmayacağı,

-Türkiye'den tedarik edilerek yurt dışına malzeme gönderilmesi işleminin mal ihracatı kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği,

-Taahhüt işinin yurtdışına yönelik olarak gerçekleştirilecek müteahhit hizmeti nedeniyle döviz kazandırıcı faaliyetler kapsamında değerlendirilerek işveren firma ile kurumunuz arasında imzalanacak olan taşeronluk sözleşmesinin damga vergisinden müstesna olup olmadığı,

hususlarında Başkanlığımızdan görüş talep edilmiştir.

A-KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinde; "Kanunun 1'inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun "İstisnalar" başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançların kurumlar vergisinden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

Konu ile ilgili açıklamaların yer aldığı 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri İle Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna" başlıklı (5.9.) bölümünde; "Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Aynı Tebliğin "Yurt dışında yapılan inşaat işleri nedeniyle, merkez ve şube arasındaki cari hesapların değerlemesi" başlıklı (5.9.2.) bölümünde ise; Yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak Türkiye'deki merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında ortaya çıkan ilişkilerde yurt dışındaki işyerine Türkiye'den fatura kesilmek suretiyle yapılan ve o işyerinde maliyet veya gider olarak kabul edilen mal ve hizmet hareketleri ile yurt dışındaki işyeri ile Türkiye'deki merkez arasındaki para hareketlerinin ayrı ayrı hesaplarda izlenmesi ve değerlemenin buna göre yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Bu açıklamalara göre, şirketinizin yurt dışında yapılmakta olan ... fabrikası yapım işine ilişkin taşeron olarak üstlendiği inşaat işi ile ilgili olarak Türkiye'den tedarik ederek yurtdışına malzeme gönderilmesi

işleminin ihracat işlemi olarak değerlendirileceği, söz konusu inşaat işinden elde ederek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktaracağı kazancınızın da, anılan Kanunun 5'inci maddesinin 1 inci fıkrasının (h) bendi uyarınca yurt dışında yapılan inşaat ve onarım işi olarak kurumlar vergisinden istisna olacağı tabiidir.

Öte yandan, söz konusu inşaat işine ilişkin düzenlenen faturaların işveren firmanın anılan ülkedeki şubesi adına değil de Türkiye'deki ana merkezi adına düzenlenerek ödemelerin Türkiye'de yapılmış olması, işin yurt dışı niteliğini değiştirmedeği gibi, şirketin bu işten elde etmiş olduğu kazancında kurumlar vergisinden müstesna tutulmasına engel teşkil etmeyecektir. Ancak, ana merkez adına düzenlenecek bu faturalarda; faturanın yurt dışında yapılan bir iş için düzenlendiğine ilişkin şerh konulması ve bu faturanın da şirketinizin ana merkez kayıtlarında izlenmemesi, yurt dışında bahse konu işin şirketiniz tarafından taahhüt edilerek yapıldığının ilgili makamlardan alınacak belgelerle tevsik edilmiş olması gerekir.

Diğer taraftan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinde; birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerine yer verilmiş, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde de, Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden tevkifat yapılacağı hükme bağlanmış olup, söz konusu tevkifat oranı 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 03.02.2009 tarihinden itibaren %3 olarak belirlenmiştir.

Bu hükümlere göre, Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesine dayanılarak yapılan vergi kesintisi, Türkiye'de Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 nci maddesi kapsamında yapılan ve birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerine ilişkin hüküm ifade etmekte olup, yurt dışında yapılan ve birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir.

Dolayısıyla, söz konusu ... fabrikası yapım işi her ne kadar yıllara sirayet eden mahiyette olsa da yurt dışında yapıldığından, Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamında değerlendirilmeyecek olup, işveren şirket tarafından şirketinize yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden tevkifat yapılmaması gerekmektedir.

B- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun :

1/1 inci maddesine göre, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi bulunduğu,

4 üncü maddesinde hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler şeklinde tanımlanmış ve bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği,

6 ncı maddesinde işlemlerin Türkiye'de yapılmasının, malın teslim anında Türkiye'de bulunmasının, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği,

hüküm altına alınmıştır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, bir işlemin katma değer vergisine tabi olabilmesi için;

- İşlemlerin anılan Kanunu'nun 6 ncı maddesinde belirtildiği şekilde Türkiye'de yapılmış olması,
- İşlemlerin yine aynı kanunun 1 inci maddesinde sayılan mal teslimleri ve hizmet ifaları kapsamında değerlendirilebilmesi,

gerekmekte olup, Türkiye'de yapılmayan ya da yapılmış sayılmayan işlemler katma değer vergisine tabi bulunmamaktadır.

Ayrıca 3065 sayılı Kanununun 11/1-a maddesi ile ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiş ve bir teslimin ihracat sayılabilmesi için gerekli şartlar 3065 sayılı Kanunun 12 nci maddesinde sayılmıştır.

Buna göre, ...'de taşeron olarak yapımını üstlendiğiniz ... fabrikası inşaat işi Katma Değer Vergisi Kanununa göre Türkiye'de yapılmış bir işlem olarak değerlendirilemeyeceğinden, söz konusu işlemler katma değer vergisine tabi bulunmamaktadır. Bu nedenle yurt dışında işveren konumunda bulunan Türk şirketinin yurt dışındaki şube/şantiyesinde yapılan hizmetler nedeniyle anılan işveren şirketin yurtiçindeki merkezine kesilecek faturalarda katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.

Diğer taraftan, yine ... fabrikası inşaatına ilişkin olarak malzemelerin bir daha geri getirilmemek üzere anılan ülkeye götürülmesi işleminin ihracat olarak değerlendirileceği tabiidir.

C- DAMGA VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu; 3 üncü maddesinde, damga vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun, "I.Akitlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün A/1 fıkrasında, belli parayı ihtiva eden mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknamelerin nispi damga vergisine tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır. 2009/15725 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 01/01/2010 tarihinden geçerli olmak üzere, Kanuna ekli (1) sayılı tablonun I/A-1 fıkrasındaki kağıtlara ilişkin damga vergisi oranı binde 8,25 olarak belirlenmiştir.

Damga Vergisi Kanununun Ek 2 nci maddesinde, döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kağıtların damga vergisinden müstesna olduğu, döviz kazandırıcı faaliyetlerin neler olduğunun ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı ile Dış Ticaret

Müsteşarlığı tarafından birlikte tespit edileceği hüküm altına alınmıştır.

Damga Vergisi Kanununun Ek 2 nci maddesi hükmünün uygulamasına ilişkin (1) Seri No.lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğin (4) Seri No.lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ ile değişik "4.Uygulamaya İlişkin Esaslar" başlıklı bölümünde;

"4.1. (3.1.8)'de belirtilen faaliyetler için bu konuda düzenlenmiş "Dahilde İşleme İzin Belgesi"; (3.2.)'de belirtilen diğer döviz kazandırıcı faaliyetler için bu konuda düzenlenmiş "Vergi Resim Harç İstisnası Belgesi"nin ibrazı üzerine, ilgili kuruluşlarca, aşağıda açıklanan usul ve esaslar çerçevesinde başka bir belge aranmaksızın re'sen damga vergisi ve harç istisnası uygulanacaktır.

Ancak, damga vergisi ve harç istisnasının uygulanabilmesi için, vergi ve harca konu işlemin, sözü edilen belgelerin geçerlilik süresi içerisinde yapılması şarttır.

Belgenin alınmasından önce veya belgenin geçerlilik süresinin dolmasından sonra,belgeye bağlanan iş ile ilgili olarak yapılan işlemlere, damga vergisi ve harç istisnası tatbik edilmeyecektir.

...." düzenlemelerine yer verilmiştir.

Bu itibarla Damga Vergisi Kanununun Ek 2 nci maddesi uyarınca damga vergisi istisnası uygulanabilmesi için, söz konusu işin (1) Seri No.lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkındaki Tebliğde belirtilen döviz kazandırıcı faaliyetlerden olması ve bu faaliyete ilişkin olarak Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından şirketiniz adına düzenlenmiş Vergi Resim Harç İstisnası Belgesinin bulunması gerekmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, ...'de bir Türk şirketi tarafından taahhüt edilmiş olan ... fabrikası yapım işine ilişkin inşaat işlerinin taşeron olarak üstlenilmesi işi ile ilgili olarak adınıza düzenlenmiş bir Vergi Resim Harç İstisnası Belgesinin bulunmadığı anlaşıldığından, başvurunuzda konu sözleşmenin damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

D- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesinde; "B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır." denilmekte olup, anılan Kanunun 227 nci maddesinin birinci fıkrasında "Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükmü yer almaktadır. Söz konusu kayıtların ise aynı Kanunun 229 uncu ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerden herhangi biri ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan; aynı Kanunun 231/5 inci maddesinde ise "Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azamî yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar

hiç düzenlenmemiş sayılır." hükmü bulunmaktadır.

Buna göre; söz konusu inşaat işine ilişkin işveren firmanın Türkiye'deki ana merkezi adına fatura düzenlenmesi mümkün bulunmakta olup, ana merkez adına düzenlenecek faturalarda; faturanın yurt dışında yapılan bir iş için düzenlendiğine ilişkin şerh konulması ve bu faturanın da şirketinizin ana merkez kayıtlarında izlenmemesi, yurt dışında bahse konu işin şirketiniz tarafından taahhüt edilerek yapıldığının ilgili makamlardan alınacak belgelerle tevsik edilmiş olması gerekmektedir.

Öte yandan, ... fabrikası inşaatına ilişkin olarak malzemelerin bir daha geri getirilmemek üzere anılan ülkeye götürülmesi işlemi ihracat olarak değerlendirildiğinden, ihracata konu malzemelere ilişkin faturanın (gümrük mevzuatı hükümleri saklı kalmak kaydıyla, müteahhit firma veya şirketinizin yurt dışındaki şubesi adına) şirketinizce düzenlenerek defter kayıtlarına hâsılat olarak intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026