

Yurt dışında yapılan inşaat işi ile taşeron firma olarak otoban kenarlarının ağaçlandırılması işine ilişkin elde edilen kazançların vergilendirilmesi ve belge düzeni hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-220
Tarih	20.01.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-220

20/01/2012

Konu : Yurt dışında yapılan inşaat işi ile taşeron firma olarak otoban kenarlarının ağaçlandırılması işine ilişkin elde edilen kazançların vergilendirilmesi ve belge düzeni.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve dilekçenizde, Azerbaycan'da ... Futbol Kulübü antrenman sahası inşaatı işini ve yine Azerbaycan'da ... Şirketinin taşeronu olarak otoban kenarlarının ağaçlandırılması işini üstlendiğiniz belirtilerek, Türkiye'den götürdüğünüz veya başka ülkelerden temin ettiğiniz malzemelere ilişkin belge düzeni ile elde edilecek kazancın ne şekilde vergilendirileceği hususları sorulmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesinde kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safı kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safı kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme

bağlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi ile yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla yapılan ve yurt dışında vergilendirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar (vergi yükü oranına bakılmaksızın) kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Anılan Kanun'un 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde ise kurumların yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançlar, maddede belirtilen tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olmak ve en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşımak koşuluyla vergiden istisna edilmiştir.

Bu istisnaların uygulamasına ilişkin açıklamalara 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "(5.8.) Yurtdışı şube kazançları" ve "(5.9.) Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna" bölümlerinde yer verilmiştir.

Anılan Tebliğ'in "5.9.2 Yurt dışında yapılan inşaat işleri nedeniyle, merkez ve şube arasındaki cari hesapların değerlemesi" başlıklı bölümünde de açıklandığı üzere;

Yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak Türkiye'deki merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında ortaya çıkan ilişkilerde yurt dışındaki işyerine Türkiye'den fatura kesilmek suretiyle yapılan ve o işyerinde maliyet veya gider olarak kabul edilen mal ve hizmet hareketleri ile yurt dışındaki işyeri ile Türkiye'deki merkez arasındaki para hareketlerinin ayrı ayrı hesaplarda izlenmesi ve değerlemenin buna göre yapılması gerekmektedir.

Yurt dışındaki işyerine merkez tarafından fatura düzenlenmek suretiyle ihraç olunan emtia ile yurt dışına yönelik olarak fatura düzenlenmek suretiyle yapılan hizmetlerden doğan dövizle bağlı alacak ve borçların aynen mal veya hizmet ihracından doğan alacak ve borçlarda olduğu gibi değerlemeye tabi tutulacağı ve değerlendirme farklarının vergi matrahının tespitinde dikkate alınacağı tabiidir.

Türkiye'de bulunan merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında gerçekleşen diğer para hareketlerinden doğan alacak ve borçların ise gerçek bir alacak ve borç niteliği taşımadığı açıktır. Bu nedenle, söz konusu para hareketlerine dayalı cari hesap bakiyelerinin değerlemesine gerek bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 4'üncü madde hükmünde bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri "Yapım" olarak tanımlanmıştır.

Öte yandan, 27/06/1997 tarih ve 23032 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Türkiye Cumhuriyeti ile Azerbaycan Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın;

"İşyeri" başlıklı 5'inci maddesinde,

"1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından "işyeri" terimi, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir.

2. "İşyeri" terimi özellikle şunları kapsamına alır:

a) Yönetim yeri;

b) Şube;

c) Büro;

...

h) Bir inşaat şantiyesi ile yapım, montaj veya kurma projesi veya bununla ilgili kontrol faaliyetleri yalnızca, bu tür proje veya faaliyetler oniki ayı aşan bir süre devam ettiğinde bir işyeri oluşturur. Şantiye; müteahhidin, hazırlık çalışmaları da dahil olmak üzere, inşaatla çalışmasına başladığı tarihten itibaren mevcuttur.

3. Bu maddenin daha önceki hükümleriyle bağlı kalınmaksızın, "işyeri" teriminin aşağıdaki hususları kapsamadığı kabul edilecektir:

a) Teşebbüs olanaklarının, yalnızca malların veya ticari eşyanın depolanması, teşhiri veya teslimi amacıyla kullanılması;

b) Teşebbüse ait mal ve ticari eşya stoklarının yalnızca depolama, teşhir veya teslim amacıyla elde tutulması;

c) Teşebbüse ait mal ve ticari eşya stoklarının yalnızca bir başka teşebbüse işlettilmesi amacıyla elde tutulması;

d) İşe ilişkin sabit bir yerin yalnızca teşebbüse mal veya ticari eşya satın alma veya bilgi toplama amacıyla elde tutulması

e) İşe ilişkin sabit bir yerin teşebbüs için yalnızca hazırlayıcı veya yardımcı karakter taşıyan diğer herhangi bir işin yapılması amacıyla elde tutulması;

f) İşe ilişkin sabit bir yerin, yalnızca (a) ile (e) bentleri arasında bahsedilen faaliyetlerin bir veya birkaçını bir arada icra etmek için elde tutulması. Ancak bu faaliyetlerin bir arada icra edilmesi sonucunda kendini

gösteren toplu faaliyetin hazırlayıcı veya yardımcı karakterde olması şarttır.

4. 1'inci ve 2'nci fıkra hükümleriyle bağlı kalınmaksızın, bir kişi 5'inci fıkra hükmünün uygulanacağı bağımsız nitelikteki acente dışında bir teşebbüs namına hareket ederek, bir Akit Devlette bir teşebbüs adına mukavele akdetme yetkisine sahip olur ve bu yetkisini mutaden kullanırsa, bu teşebbüs bu Devlette söz konusu kişinin gerçekleştirdiği işlemler dolayısıyla bir işyerine sahip kabul olunacaktır. Ancak bu kişinin işe ilişkin sabit bir yerden yürüttüğü faaliyetler, 3'üncü fıkroda belirtilenlerle sınırlandırıldığında, söz konusu işe ilişkin sabit yer anılan fıkra hükümleri uyarınca bir işyeri oluşturmayacaktır.

5. Bir teşebbüs, diğer Devlette işlerini yalnızca, kendi işlerine olağan şekilde devam eden bir simsar, bir genel komisyon acentesi veya bağımsız statüde diğer herhangi bir acente vasıtasıyla yürüttüğü için bu diğer Akit Devlette bir işyerine sahip kabul olunmayacaktır.

6. Bir Akit Devletin mukimi olan bir şirket, diğer Akit Devletin mukimi olan veya diğer Akit Devlette ticari faaliyette bulunan bir şirketi kontrol eder ya da onun tarafından kontrol edilirse (bir işyeri vasıtasıyla veya diğer bir şekilde) bu şirket diğeri için işyeri oluşturmayacaktır."

"Ticari Kazançlar" başlıklı 7'nci maddesinde;

"1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu (ilk bahsedilen) Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, bu teşebbüsün kazançları diğer Devlette, sadece işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, vergilendirilebilir.

..." hükümleri yer almaktadır.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Faturanın Tarifi" başlıklı 229'uncu maddesinde hüküm altına alındığı üzere, fatura satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır şeklinde tanımlanmış olup

Aynı Kanun'un 231'inci maddesinin beşinci bendinde de fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, ... Futbol Kulübü antrenman sahası inşaatı işi dolayısıyla yurt dışında bulunan işyeri veya daimi temsilciniz aracılığıyla elde ettiğiniz kazançların (vergi yükü oranına bakılmaksızın) Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi halinde söz konusu kazanç Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi uyarınca, kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye'ye getirilme şartı aranmaksızın, kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır.

Bu iş kapsamında Türkiye'den veya yurt dışından transit ticaret kurallarına göre temin edilerek anılan ülkeye gönderilecek olan malzemelerin kambiyo mevzuatı uyarınca ihracat işlemi olarak değerlendirilmesi nedeniyle, söz konusu işlemlerin kendi adınıza düzenlenecek fatura ile belgelendirilmesi ve ihracat işlemleri kapsamında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Kurumunuzca bu işlere ilişkin düzenlenecek faturalarda, faturanın yurt dışında yapılan bir iş için düzenlendiğine ilişkin şerh konulması ve bu faturanın da Kurumunuzun ana merkez kayıtlarında izlenmemesi, yurt dışında da bahse konu işin Kurumunuz tarafından taahhüt edilerek yapıldığının ilgili makamlardan alınacak belgelerle tevsik edilmiş olması gerekmektedir.

Ayrıca, Türkiye'deki merkezinizden Azerbaycan'daki şubenize sağlanan mal ve hizmetlerin ihracat olarak değerlendirilerek Türkiye'de kurum kazancının tespitinde tahakkuk tarihi itibarıyla gelir unsuru olarak dikkate alınması gerekmekte olup Azerbaycan'daki şubenize Türkiye ve diğer ülkelerden sağlanan mal ve hizmetlerin Azerbaycan'daki şubenizin kazancının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak hesaplarınıza intikal ettirilebilecektir.

Öte yandan, bizzat Azerbaycan'da bulunan müdür konumundaki temsilciniz aracılığı ile bu ülkede üstlenmiş olduğunuz yol kenarlarının ağaçlandırılması işinin, taşeronluğunu yaptığınız şirketçe üstlenilen inşaat işinin bir parçası olarak gerçekleştirilmiş olması durumunda, bu iş dolayısıyla elde edeceğiniz kazancın, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi kapsamında kurumlar vergisinden istisna tutulacağı tabiidir. Ancak, söz konusu ağaçlandırma işinin bir inşaat işinden bağımsız olarak gerçekleştirilmesi halinde elde edilen kazanç, aynı Kanun'un 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde aranılan şartlara haiz olunması halinde kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır.

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.