

İthal Boğalardan Üretilen Spermanın Yurt İçi ve Yurt Dışı Satışından Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	84974990-130[1-2020/06]-166684
Tarih	12.04.2022

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları KDV ve ÖTV Grup Müdürlüğü

Sayı : 84974990-130[1-2020/06]-166684

12.04.2022

Konu : İthal Boğalardan Üretilen Spermanın Yurt İçi ve Yurt Dışı Satışından Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi

İlgi : ... evrak kayıt tarihli özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda;

-...Müdürlüğünüz ile ... adresinde mukim firması arasında "Genomic testten geçmiş 10 baş Simmental ve 2 baş Brown-Swiss ırkı boğanın ithal edilmesi ve bu boğalardan ... Tarım işletmesi bünyesindeki ... ortak sperma üretiminin yapılması ile elde edilen spermaların yurt içi ve yurt dışında pazarlanması" konulu sözleşme imzalandığı,

-Söz konusu sözleşme kapsamında firmasının Genel Müdürlüğünüze vereceği Genomic testten geçmiş toplam 12 baş boğa için herhangi bir ücret talep etmeyeceği, boğaların nakliye ve sigorta bedelini iki tarafın yarı yarıya ödeyeceği,

-İthal edilen boğalardan üretilen spermanın satışından elde edilen gelirin yarı yarıya paylaşılacağı,

-Herhangi bir sebeple sperma sağımı sona eren veya kesilen boğaların et bedelinin Genel Müdürlüğünüze kalacağı, satışı yapılamayan ve stoklarda kalan spermalar için ... firmasının, Genel Müdürlüğünüzden herhangi bir ücret talep etmeyeceği, sperma üretim ve pazarlamasından olumlu sonuçların alınması halinde, ortak sperma üretiminde kullanılacak boğa sayısının artırılabilceği,

-... 'nın, boğaların bakım beslemesi, sperma sağımı ve dondurularak saklanması gibi konularda ... Tarım işletmesinin teknik personeline ücretsiz eğitim vermek üzere konu uzmanı personel görevlendirebileceği,

-... firmasının satışı yapılan spermalardan elde edilen gelirin yarısının ödenebilmesi için gerekli doküman ve bilgileri Genel Müdürlüğünüze vermekle yükümlü olduğu

belirtilerek; sözleşme kapsamında Genel Müdürlüğünüzün boğaların bakımı ve beslenmesinden, sperma sağımı ve stoklanması için gerekli her türlü demirbaş ve sarf malzemeleri ile teknik ve işçi personelin temininden, üretilen ve satılan sperma miktarının 3 ayda bir ... firmasına bildirilmesinden ve ithal edilen boğalardan üretilen spermanın yurt içi ve yurt dışında pazarlanmasından sorumlu olduğundan bahisle, ...

firmasına yapılacak sperma satış gelirlerinin %50'lik kısmına ilişkin ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı ile katma değer vergisi hesaplanıp hesaplanmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; birinci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış, üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu belirtilmiştir. Anılan maddenin 3 üncü fıkrasının (a) bendinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de bir işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançların dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 22 nci maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellef kurumların işyeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı; ikinci fıkrasında dar mükellefiyete tâbi kurumların ticarî veya ziraî kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanacağı, ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticarî veya ziraî faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancının bu maddenin birinci fıkrasına göre tespit edileceği; 25 inci maddesinin dördüncü fıkrasında, dar mükellef kurumlara ait yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin, kurumun Türkiye'deki işyerinin veya daimî temsilcisinin bulunduğu yerin; Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilcisi olmadığı takdirde yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu yerin vergi dairesine verileceği; 28 inci maddesinin birinci fıkrasında da dar mükellefiyete tâbi yabancı kurumların vergisinin, bunlar hesabına Türkiye'deki müdür veya temsilcileri; müdür veya temsilcileri mevcut değil ise kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına tarh olunacağı hükmüne yer verilmiştir.

Mezkur Kanunun 30 uncu maddesinde ise dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılması öngörülmüş ve kesinti oranları 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir. Bu maddede, Gelir Vergisi

Kanununun 42 nci maddesi kapsamına giren işler dolayısıyla yapılan ödemeler hariç, ticari kazanç kapsamında yapılan ödemeler, tevkifata tabi ödemeler arasında yer almamaktadır. Ancak, bu maddenin altıncı fıkrasında, yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde %15 (2009/14593 sayılı BKK göre %15) oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir.

Buna göre, ... firmasından ithal edilen ırk boğa karşılığında, bu boğalardan üretilen spermanın ... tarafından yurt içinde ve yurt dışında pazarlanması sonucunda elde edilen gelirin %50'sinin adı geçen firmaya ödenmesi sonucu bu firma tarafından elde edilen kazanç ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden, Avusturya mukimi firmaya bu şekilde yapılan ödemeler üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesi uyarınca kurumlar vergisi kesintisi yapılması söz konusu değildir.

Ancak iç mevzuatımız hükümleri doğrultusunda, dar mükellef firmasının Türkiye'de işyerinin bulunması veya daimi temsilci bulundurması halinde, bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazancın dar mükellefiyet esasında Türkiye'de vergilendirilmesi gerektiğinden; dar mükellefiyete tabi kurumun vergisinin, dar mükellef hesabına Türkiye'deki müdür veya temsilcileri; müdür veya temsilcileri mevcut değil ise kazanç ve iratları dar mükellef kuruma sağlayanlar adına tarh edilmesi, yıllık beyanname veren dar mükellef kurumun, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, %15 oranında kurumlar vergisi kesintisinin yapılması gerekir.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Yönünden Değerlendirme:

Türkiye Cumhuriyeti ile Avusturya Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının hükümleri 01/01/2010 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Anılan Anlaşmanın "*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, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Eğer

teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, kazanç bu diğer Devlette, işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, vergilendirilebilir.

(2) 3 üncü fıkra hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet teşebbüsü diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla orada ticari faaliyette bulunduğunda, her iki Akit Devlette de bu işyerine atfedilecek kazanç, bu işyeri aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya benzer faaliyetlerde bulunan ayrı ve bağımsız bir teşebbüs olsaydı ve işyerini oluşturduğu teşebbüsten tamamen bağımsız bir faaliyet gösterseydi ne kazanç elde edecek ise aynı miktarda bir kazanç olacaktır. ..."

düzenlemesi yer almaktadır.

"İşyeri" tanımı ise Anlaşmanın 5 inci maddesinde yapılmıştır. İşyerinin oluşup oluşmadığının tespitinde, faaliyetin niteliğine uygun olarak kullanılan yerin münhasıran söz konusu faaliyete tahsis edilmesinin gerekmediği, aynı şekilde başka teşebbüs ile paylaşılması veya başka bir teşebbüse ait olması durumunda da bu yerin işe ilişkin vasfını değiştirmeyeceği ve belli bir alanda faaliyetlerin süreklilik arz edecek şekilde icra edilmesinin de sabit yerin varlığı için yeterli olduğunun göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Anlaşmanın 5 inci maddesinin ikinci fıkrasında yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye, maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer herhangi bir yer ve on iki ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapı veya tesis projesinin işyeri oluşturacağı belirtilmiştir.

Diğer taraftan, anılan maddenin dördüncü fıkrasında daimi temsilcilik düzenlenmiştir. Bu fıkra göre, bir kişi, bir Akit Devlette diğer Akit Devletin teşebbüsü adına hareket eder ve bu fıkra kapsamında belirtilen faaliyetleri temsil ettiği teşebbüs adına yürütürse bu durumda bu faaliyetler diğer Akit Devletin teşebbüsü için bir işyeri oluşturacaktır.

Maddenin bağımsız temsilciliğe ilişkin beşinci fıkrasında ise bir teşebbüsün bir Akit Devlette işlerinin yalnızca, kendi işlerini olağan şekilde devam ettiren bir simsar, bir genel komisyon acentası veya bağımsız statüde diğer herhangi bir acenta vasıtasıyla yürüttüğü için o Devlette bir işyerine sahip kabul

olunmayacağı hükmü yer almaktadır.

Bu hükümler uyarınca, dördüncü fıkra kapsamında gerçek veya tüzel kişilerin, diğer akit devletin bir teşebbüsü namına hareket etmesi ve bu teşebbüs adına devamlı olarak mukavele akdetme yetkisi kullanmaları durumunda, bu kişiler beşinci fıkrafta belirtilen bağımsız nitelikteki temsilciler kapsamında değerlendirilmeyecekler ve bu faaliyetler nedeniyle temsil ettikleri teşebbüsün bir işyerini oluşturacaklardır.

Ayrıca, dördüncü fıkra hükümlerinde yer alan "mukavele akdetme yetkisi"nin dar çerçevede yorumlanmaması, temsilci ile teşebbüs arasında "bağımlılık" ilişkisinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu çerçevede, Anlaşmanın temsilciliğe ilişkin hükümlerinin uygulanması bakımından, temsilcinin, teşebbüs adına herhangi bir sözleşme akdetme yetkisi olmasa dahi, sözleşmenin gerekli bütün ön şartlarını (müzakereler, fiyat/bedel pazarlığı vb.) yerine getirmesi, ticari faaliyetlerinin tamamını doğrudan veya dolaylı olarak teşebbüsün emir ve talimatları uyarınca gerçekleştirmesi veya temsilcinin teşebbüs namına gerçekleştirdiği faaliyetlerinin temsilcinin olağan faaliyetlerini aşacak bir nitelik arz etmesi gibi durumlarda, yurt dışında yerleşik teşebbüsün, temsilcinin bulunduğu ülkede bir işyerine sahip olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir.

Buna göre, Avusturya mukimi firmanın Türkiye'de bir iş yerine sahip olmaksızın Türkiye'den elde edeceği ticari kazançları vergilendirme hakkı, sadece Avusturya'ya ait bulunmaktadır.

Ancak, Avusturya mukimi ... firma ile ... arasında imzalanan sözleşme kapsamında, ithal edilen boğalardan üretilen spermanın satışından elde edilen gelirin yarı yarıya paylaşılacağı, ... firmanın boğaların bakım beslemesi, sperma sağımı ve dondurularak saklanması gibi konularda ... Tarım işletmesinin teknik personeline ücretsiz eğitim vermek üzere konu uzmanı personel görevlendirebileceği, ... üretilen ve satılan sperma miktarının 3 ayda bir ... Austria'ya bildirilmesinden sorumlu olacağı, Türkiye dışına satılan tüm sperma için önceden ... Austria'nın yazılı onayının alınacağı ve belli bir alanda faaliyetlerin süreklilik arz edecek şekilde icra edilmesinin de sabit yerin varlığı için yeterli olduğu hususu dikkate alındığında, Anlaşmanın 5 inci maddesine göre ... için Türkiye'de işyeri olduğu değerlendirilmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Avusturya mukimi firmanın Türkiye'de sahip olduğu bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunması durumunda yalnızca bu işyerine atfedilebilen kazançlarla sınırlı olmak üzere Türkiye'nin de vergilendirme hakkı olacaktır. Anlaşma kapsamında Türkiye'de vergi ödenmesi durumunda ödenen bu vergilerle ilgili oluşabilecek çifte vergilendirme, Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 22 inci maddesinde öngörüldüğü şekilde önlenecektir.

Katma Değer Vergisi Yönünden Değerlendirme:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

-1/1 inci maddesinde; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

-9 uncu maddesinde, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları vergi alacağının ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Bakanlığımızın yetkili olduğu

hüküm altına alınmıştır.

KDV tevkifat uygulamasının usul ve esaslarının belirlendiği KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.2) bölümünde tam tevkifatın uygulaması açıklanmıştır.

"2.1.2.1. İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler" başlıklı bölümünde;

"3065 sayılı Kanunun 1 inci maddesine göre bir hizmetin KDV'nin konusuna girebilmesi için Türkiye'de ifa edilmesi gerekmektedir. Aynı Kanunun (6/b) maddesinde ise Türkiye'de yapılan veya faydalanılan hizmetlerin Türkiye'de ifa edilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'ye tabi olacaktır. Bu gibi hizmet ifalarında mükellef,

esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV'nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir."

ifadesi yer almaktadır.

Buna göre,'dan ithal edilen boğalardan üretilen spermanın yurt içi ve yurt dışında pazarlanmasından elde edilen gelir nedeniyle anılan firmaya yapılan ödemeler üzerinden KDV hesaplanması ve hesaplanan KDV'nin İşletmeniz tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmekte olup beyan edilen KDV'nin İşletmeniz tarafından aynı döneme ilişkin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkündür.

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. — 16.09.2026