

Yurt dışında yapılan inşaat işinde Kurumlar Vergisi

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.99.16.02-125[5/1-h-2014]-25294
Tarih	08.12.2015

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 64597866-125[5/1-h-2016]-25294 08/12/2015

Konu : Yurt dışında yapılan inşaat işinde Kurumlar Vergisi

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, şirketinizin 20/06/2012 tarihinde Fas Ulusal Demiryolu İdaresi (ONCF) ile imzaladığı sözleşmeyle; ve arası hızlı tren yapımı projesi, toprak işleri, sanat yapıları ve bağlantı yollarının yenilenmesi işlerini taahhüt ettiği, ancak işveren idarenin kamulaştırma ile ilgili sıkıntıları nedeniyle proje kapsamında çalışılacak alanların şirketinize tahsisinde gecikmeler olmasına rağmen, işveren idarenin söz konusu projenin öngörülen yapım hızına erişilemediği gerekçesiyle 26/04/2013 tarihli yazı ile sözleşmeyi tek taraflı feshettiği ve fesih kararının 29/04/2013 tarihinde tarafınıza tebellüğ edildiği, ayrıca şirketinizin Türkiye'deki merkezi tarafından verilen banka teminat mektuplarının işveren idare tarafından 23/05/2013 tarihinde nakde çevrildiği ve bu gelişmeler üzerine, sözleşmenin işveren idare tarafından haksız şekilde feshedildiğine dair yetkili Fas mahkemelerinde dava açıldığı ve halen devam eden dava ile sözleşmenin haksız feshi nedeniyle mahrum

kalınan hak ediş bedelleri, kar kayıpları, itibar kaybı vb. sebeplerle uğranan maddi ve manevi zararın işveren idare tarafından tazmininin talep edildiği, yine işveren idare tarafından nakde çevrilen banka kesin teminat mektubu ve banka avans teminat mektuplarının tarafınıza iadesi talebiyle ilave dava açıldığı ve söz konusu davanın da halen devam ettiği belirtilerek;

-Yurtdışındaki taahhüt işinin kar veya zararının Türkiye'deki sonuç hesaplarına aktarılması için iş bitim tarihinin hangi tarih olarak dikkate alınması gerektiği,

-İş bitim tarihinden sonra taahhüt sözleşmesi kapsamındaki hak ve yükümlülükleriniz çerçevesinde meydana gelen gider ve maliyetler ile gelir ve tazminatların Türkiye'de kurum kazancının tespitinde gelir ve gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı,

-Şirketinizin Türkiye'deki merkezi tarafından verilen ve işveren idarenin fesih tarihinden sonra nakde çevirdiği teminat mektubu tutarlarının Türkiye'de kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı,

hususlarında Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

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.

Anılan Kanunun İstisnalar başlıklı 5 inci maddesinin 1 inci fıkrasının (h) bendinde, yurtdışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançların kurumlar vergisinden istisna olduğu, aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği hükümlerine yer

verilmiştir.

Konuyla ilgili olarak, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasına ilişkin açıklamaların yer aldığı 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin, "(5.9.) Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna" başlıklı 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.

...

Benzer şekilde, anılan fıkranın (h) bendi ile de yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla yapılan ve yurt dışında vergilendirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların (vergi yükü oranına bakılmaksızın), ayrıca yurt içinde de vergilendirilmesinin önüne geçilmesi amacıyla bu kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

...

Bu istisnanın uygulanması açısından, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye getirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Söz konusu kazançların Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi istisnadan yararlanılması için yeterlidir.

Öte yandan, yurt dışındaki şubelerden elde edilen kazançların genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye'de de aynı tarih itibarıyla genel sonuç hesaplarına kaydedilecektir. Bu hususun Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, kazancın kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye'ye getirilmesinin herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede kazanca tasarruf edilebilmesi yeterlidir.

Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazanç, hesaplara intikal ettirilmesi gereken tarihte T.C. Merkez Bankasının o gün için tespit ve ilan ettiği döviz alış kurlarıyla değerlendirilecektir. T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan olunmayan yabancı paralarda ise Maliye Bakanlığının Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit ve ilan ettiği kurlar dikkate alınacaktır.

Yurt dışı faaliyet sonucunda elde edilen kazançlar elde edildiği dönem itibarıyla, Türkiye'de ilgili olduğu geçici vergi matrahının tespitinde de dikkate alınacaktır...."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Ayrıca anılan Tebliğin, "5.14. Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazançlara İsabet Eden Giderlerin Diğer Kazançlardan İndirilememesi" başlıklı bölümünde ise;

"Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, iştirak hissesi alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği hükmü yer almaktadır.

...

İstisna kazançlar ile diğer faaliyetlerden doğan kazançların, işletme kayıtlarında ayrımının yapılması ve istisna kazançlara ilişkin maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarla ilişkilendirilmemesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, istisna kapsamındaki faaliyetlerin zararlar sonuçlanması halinde, zarar tutarı "kanunen kabul edilmeyen gider" olarak dikkate alınacaktır...."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Öte yandan, "Türkiye Cumhuriyeti ile Fas Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 18/07/2006 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Anlaşma'nın "İşyeri" başlıklı 5 inci maddesinde hangi hallerde diğer devlette bir iş yeri oluşacağı veya oluşmayacağı açıkça belirtilmiş olup, müteahhitlik işleri bakımından iş yerinin oluşmasını düzenleyen 2 nci fıkrasının (g) bendinde;

"2. İşyeri" terimi özellikle şunları kapsamına alır:

g) 10 ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi."

hükmüne yer verilmiştir.

Anlaşma'nın "Ticari Kazançlar"ı düzenleyen 7 nci maddesinin 1 inci fıkrasında ;"1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticarî faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticarî faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazançları yalnızca bu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere bu diğer Devlette vergilendirilebilir."

hükümleri öngörülmektedir.

Yukarıda hükümlerine yer verilen Türkiye – Fas Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nda inşaat, yapım, montaj ve kurma işleri bakımından iş yerinin oluşması, on aylık süre koşuluna bağlanmış olup, on aylık sürenin hesaplanmasında başlangıç tarihi olarak şantiyenin olduğu tarihin (müteahhidin hazırlık çalışmaları da dahil ilgili ülkede çalışmalara başladığı tarih); bitim tarihi olarak ise işin tamamlandığı veya sürekli olarak terk edildiği tarihin dikkate alınması gerekmektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde ve özelge talep formu ekinde yer alan sözleşmenin incelenmesinden; Türkiye'de mukim A.Ş. unvanlı firmanızın üstlendiği vearası hızlı tren hattı yapımı projesi toprak işleri, sanat yapıları ve bağlantı yollarının yenilenmesi işinin, Fas'ta on ayı aşan bir süre devam etmesi nedeniyle (sözleşme imza tarihi: 20/06/2012 fesih tebellüğ tarihi: 29/04/2013) Fas'ta bir iş yerinin oluştuğu kabul edilecek ve bu iş yeri ile ilgili kar-zarar ve işin bitim tarihi Fas mevzuatına göre tespit edilecek ve Fas Hükümeti tarafından vergilendirilecektir. Söz konusu inşaat faaliyeti sonucunu (kar-zarar) Fas mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla tespit etmeniz ve aynı tarih itibarıyla de Türkiye'deki genel sonuç hesaplarına aktarmanız halinde Kurumlar Vergisi Kanunun 5 inci maddesinin 1 inci fıkrasının (h) bendine göre vergiden istisna edilmesi mümkündür.

Diğer taraftan, şirketiniz tarafından haksız şekilde feshedildiğine dair yetkili Fas Mahkemelerinde dava konusu edilen ve davası halen devam eden taahhüt sözleşmesi kapsamındaki hak ve yükümlülükleriniz çerçevesinde oluşabilecek gider ve maliyetler ile gelir ve tazminatların ve yine tarafınızca iadesi talebiyle dava konusu edilen ve davası halen devam eden işveren idare tarafından nakde çevrilen banka kesin teminat mektubu ve banka avans teminat mektup tutarlarının, taahhüt işi dışında ayrı bir ticari organizasyon sonucunda meydana gelmemesi ve inşaat işine esas teşkil eden taahhüt sözleşmesi kapsamında olması nedeniyle, söz konusu inşaat işi ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla, taahhüt sözleşmesi kapsamındaki hak ve yükümlülükleriniz çerçevesinde oluşabilecek gelir ve tazminatların hem çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasındaki hükümler uyarınca hem de Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesi uyarınca Türkiye'de vergiden istisna edilmesi nedeniyle, anılan taahhüt sözleşmesi kapsamındaki hak ve yükümlülükleriniz çerçevesinde oluşabilecek gider ve maliyetler ile işveren idare tarafından nakde çevrilen banka kesin teminat mektubu ve banka avans teminat mektup tutarlarının Türkiye'de kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, sözleşmenin haksız feshi nedeniyle Fas mahkemelerine dava konusu edilen ve davası halen devam eden söz konusu iş kapsamında elde edilebilecek gelir veya tazminatların vergilendirilmesi hususunun dava sonuçlanınca ayrıca değerlendirilebileceği tabiidir.

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