

Yurt dışından Liesing ile kiralanan uçağın Türkiye'ye getirilmeden başka bir ülkede yerleşik bir firmaya kiraya verilmesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	49327596-KVK-2010-48
Tarih	25.02.2013

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANTALYA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü)

Sayı : 49327596-KVK-2010-48

25/02/2013

Konu : Yurt dışından Liesing ile kiralanan uçağın Türkiye'ye getirilmeden başka bir ülkede yerleşik bir firmaya kiraya verilmesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; ...Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi olduğunuz, Amerika Birleşik Devletlerinde yerleşik firmadan yine aynı ülkede yerleşik finansal kiralama şirketi aracılığıyla 60 ay süreyle uçak kiraladığınız ve kiralamış olduğunuz bu uçakları Türkiye'ye getirmeden Rusya Federasyonu Devletinde yerleşik bir firmaya kiraya vermiş bulunduğunuz belirtilerek;

-Finansal kiralama şirketine ödenecek kira bedellerinin kurumlar vergisi kesintisine ve katma değer vergisine tabi olup olmadığı,

-Uçakların Türkiye'ye getirilmeden Rusya Federasyonu Devletinde yerleşik firmaya kiraya verilmesi sonucunda tahsil ettiğiniz kira bedelinin kurumlar vergisi uygulamasının nasıl olacağı ve yurt dışından yapılacak kesintilerin Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilip edilmeyeceği,

-Tahsil edilen kira bedelinin katma değer vergisinin konusuna girip girmediği katma değer vergisinin konusuna girmiyorsa yüklenilen katma değer vergisinin iade olup olmayacağı

konularında Başkanlığımız görüşümüz sorulmaktadır.

I -KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellefiyete tabi kurumların fıkra da sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslarda dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmış olup 12/01/2009 tarihli ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile gayrimenkul sermaye iratlarından yapılacak tevkifat oranları 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından % 1, diğerlerinden % 20 olarak belirlenmiştir.

Aynı Kanunun 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin birinci maddede yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir.

Yine aynı Kanunun 33 üncü maddesinde;

"(1) Yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir.

(2) Kanunun 7 nci maddesinin uygulandığı hallerde, yurt dışındaki iştirakin ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, kontrol edilen yabancı şirketin Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

(3) Tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının % 25'ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kâr payları üzerinden Türkiye'de ödenecek kurumlar vergisinden, iştiraklerin bulunduğu ülkelerdeki kâr payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin kar payı tutarına isabet eden kısmı mahsup edilebilir. Kazanca ilave edilen kar payı, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler dahil edilmek suretiyle dikkate alınır.

(4)Yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye'de tarh olunacak vergilere mahsup edilebilecek tutar, hiç bir surette yurt dışında elde edilen kazançlara Kanunun 32 nci maddesinde belirtilen kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamaz. Bu sınır dahilinde, ilgili bulunduğu kazancın Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiği hesap döneminde tamamen veya kısmen indirilemeyen vergiler, bu dönemi izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar indirim konusu yapılabilir.

(5) Geçici vergilendirme dönemi içinde yurt dışından elde edilen gelirlerin bulunması halinde, bu gelirler üzerinden elde edildiği ülkelerde kesinti veya diğer şekillerde ödenen vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilir. İndirilecek tutar, yurt dışında elde edilen kazançlara Kanunun 32 nci maddesinde belirtilen geçici vergi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamaz.

(6) Yabancı ülkelerde vergi ödendiği, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik olunmadıkça, yabancı ülkede ödenen vergiler Türkiye'de tarh olunan vergiden indirilemez.

..."

hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Amerika Birleşik Devletleri mukimi şirketten kiralayacağınız uçaklar nedeniyle bu şirkete yapılacak ödemeler gayrimenkul sermaye iratı niteliğinde olup %20 oranında vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir. Ancak, söz konusu kiralamanın 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında gerçekleştirilmesi halinde bu ödemelerden % 1 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Diğer taraftan, uçakların Türkiye'ye getirilmeden Rusya Federasyonu Devletinde yerleşik firmaya kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelirin ticari kazancın bir unsuru olarak kurum kazancına dahil edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, yurtdışında ödenen vergilerin Kurumlar Vergisi Kanununun 33 üncü maddesinde yer alan şartların sağlanması halinde Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebileceği tabiidir.

II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN :

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi ile Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde ise işlemlerin Türkiye'de yapılmasının, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği belirtilmiştir.

Buna göre, Türkiye sınırları içinde ifa edilmeyen veya Türkiye'de yararlanılmayan hizmetler KDV nin konusuna girmemekte olup, söz konusu kiralama işleminin verginin konusuna girmemesi nedeniyle bu kiralama dolayısıyla yüklenen vergilerin KDV Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi gereğince indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca, indirim konusu yapılmayan KDV tutarının Gelir veya Kurumlar Vergisi mevzuatının asıl harcama için öngördüğü hükümler çerçevesinde gider, maliyet veya kanunen kabul edilmeyen gider hesaplamalarına alınması gerekmektedir.

III- ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI YÖNÜNDEN:

a) ABD'de mukim finansal kiralama şirketine yapılan ödemelere ilişkin değerlendirmeler:

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması 19.12.1997 tarihinde yürürlüğe girmiş olup hükümleri 01.01.1998 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

ABD'den finansal kiralama yoluyla uçak alımı karşılığında yapacağınız kira ödemelerinin Türkiye-ABD Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının "Gayrimaddi Hak Bedelleri"ni düzenleyen 12 nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmekte olup söz konusu maddenin 1, 2 ve 3 üncü fıkraları;

"1. Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, sözkonusu gayrimaddi hak bedelleri, elde edildikleri Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise bu şekilde alınacak vergi, 3 üncü fıkranın (a) bendinde tanımlanan gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu ve 3 üncü fıkranın (b) bendinde tanımlanan gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 5'ini aşmayacaktır.

3. Bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi:

a) Sinema filmleri, radyo ve televizyon yayınlarında kullanılmak amacıyla üretilen filmler, bantlar ve diğer reproduksiyon araçlarına ilişkin ödemeler de dahil olmak üzere, edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının, patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı veya satışı (verimliliğe, kullanıma veya tasarrufa bağlı olduğu takdirde) ile;

b) Sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı karşılığında ödenen her türlü ödemeyi kapsar." hükümlerini öngörmektedir.

Buna göre, 3 üncü fıkra kapsamında, finansal kiralama şirketine yapılacak olan gayrimaddi hak bedeli ödemelerine uygulanacak vergi tevkifat oranı, aynı maddenin 2 nci fıkrası gereğince %5'i aşmayacaktır. Ancak, söz konusu ödemeler için iç mevzuatımızda daha düşük bir oranın belirlenmiş olması halinde bu düşük oranın uygulanacağı tabiidir.

Diğer taraftan aynı Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 23 üncü maddesinin 1 inci fıkrası hükmü gereğince, söz konusu ödemeler için Türkiye'de bu şekilde ödenen vergi, ABD'de ödenecek Birleşik Devletler vergisinden mahsup edilmek suretiyle aynı gelir üzerinden iki defa vergi alınması önlenmiş olacaktır.

Ancak, ABD şirketinin Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmesi için, ABD yetkili makamlarından alacağı ABD'de mukim olduğunu gösterir bir belgenin (mukimlik belgesi) aslı ile birlikte Türkçe tercümesinin Noterce veya ABD'deki Türk Konsolosluklarınca tasdikli bir örneğini vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz etmesi gerekmektedir. Ödeme zamanına kadar bu ibrazın gerçekleşmemesi halinde ise, vergilendirmenin iç mevzuat hükümlerine göre yapılması gerekmektedir.

b) Uçakların, Rusya'da mukim firmaya kiraya verilmesi sonucunda tahsil edilen kira bedellerine ilişkin değerlendirmeler:

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Rusya Federasyonu Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 31.12.1999 tarihinde yürürlüğe girmiş olup hükümleri 01.01.2000 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Diğer taraftan, Türkiye-Rusya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nda uçak ve gemilerin kiralanması Anlaşmanın "Deniz, Hava ve Kara Taşımacılığından Sağlanan Kazançlar"ı düzenleyen 8 inci maddesinde özel olarak düzenlenmiş olduğundan, şirketinizin Rusya'ya uçak kiralaması karşılığında elde edeceği gelirlerin, Anlaşmanın "Gayrimaddi Hak Bedelleri"ni düzenleyen 12 nci maddesi kapsamında değil 8 inci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu maddenin 3 üncü fıkrası;

"3. 6 ncı madde ile bu maddenin önceki fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukimince, diğer Akit Devletin bir mukimine bir gemi veya uçağın kiralanması dolayısıyla yapılan ödemeler, ilk bahsedilen Devlette vergi tevkifatına tabi tutulabilir." hükmünü öngörmektedir.

Buna göre, Rusya mukimi firmanın uçak kiralaması karşılığında firmanıza yapacağı ödemeler üzerinden Rusya'nın vergi alma hakkı bulunmaktadır. Ancak, Rusya'da bu şekilde ödenecek vergi Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 22 nci maddesi hükmü gereğince, Türkiye'de bu

gelire ilişkin olarak ödenecek vergiden mahsup edilmek suretiyle aynı gelir üzerinden iki defa vergi alınması önlenmiş olacaktır.

(*) 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. — 10.09.2026