

Hava araçlarına ilişkin tamir bakım onarım için firmalardan alınan hasarlı ve bozuk durumdaki ünitelerin söz konusu firmalara tamir bakım süresince çalışır durumdaki ünitelerin geçici olarak verilmesi

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.41.15.01-130[13-2012/96]-177
Tarih	24.09.2013

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

KOCAELİ VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : 93767041-130[13-2012/96]-177

24/09/2013

Konu : Hava araçlarına ilişkin tamir bakım onarım için firmalardan alınan hasarlı ve bozuk durumdaki ünitelerin söz konusu firmalara tamir bakım süresince çalışır durumdaki ünitelerin geçici olarak verilmesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, havayolu şirketlerine ait uçakların hasarlı veya bozuk ünitelerinin şirketinizce tamir ve bakımının yapıldığı, ünitelerin bakım ve onarım süresince müşterilerin talepleri ile bağlantılı olarak ve iş akışının devamlılığı açısından çalışır durumdaki muadil yedek ünitelerin temin edildiği ve uçaklara takıldığı, söz konusu ünitelerin alım satımının yapılmadığı, çalışır durumdaki yedek ünitelerin ise firmanız tarafından yurt dışındaki ilişkili firmanızdan bedelsiz olarak ithal edildiği ve yedek ünitelerin mülkiyetinin yurt dışındaki firmaya ait olduğu belirtilmiş olup;

- Hasarlı veya bozuk ünitenin müşteriden alınarak tamir süresince şirketinizin elindeki çalışır durumdaki ünitenin müşteriye tesliminin KDV Kanununun 13/a maddesi kapsamında tamir, bakım ve onarım hizmetinin devamı olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği,
- Şirketiniz tarafından verilen çalışır durumdaki ünitenin müşteriden geri alınmayarak tamir edilen ünitenin firmanızda kalması ve bu hizmet bedelinin işçilik ve kullanım ücreti adı altında tahsil edilmesi durumunda KDV açısından uygulamanın nasıl olacağı,
- Yurt dışındaki ilişkili firmaya ünite kullanım (kiralama) bedeli ödemesi yapılması halinde kurumlar vergisi açısından vergilemenin nasıl olacağı

hususlarında Başkanlığımız görüşü sorulmuştur.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

KDV Kanununun;

- 1/1 maddesinde, Türkiye’de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin, 1/2 nci maddesinde de, her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV’ye tabi olduğu,
- 9/1 maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığının, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği,
- 11/1-a maddesinde, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin KDV’den istisna olduğu,
- 13/a maddesinde, faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler ve faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olanlara bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılacak teslim ve hizmetlerin KDV’den istisna olduğu,
- 20/1 maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, 20/2 maddesinde bedel deyiminin, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği,

- 29/1-a maddesinde, mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'yi indirebilecekleri,

- 30/d maddesinde, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV den indirilemeyeceği

hüküm altına alınmıştır.

KDV Kanununun 13/a maddesinde düzenlenen istisna uygulamasına ilişkin açıklamaların yer aldığı 48 seri no.lu KDV Genel Tebliğinin (A) bölümünde; istisnanın kapsamına; faaliyetleri deniz taşıma araçları, yüzer tesisler ve yüzer araçlar ile hava ve demiryolu taşıma araçlarının kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere; bu araçların teslimi, bu araçlarla ilgili olarak verilen tadil, bakım ve onarım hizmetleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili teslim ve hizmetlerin girdiği, söz konusu araçların aksam ve parçaları için istisna uygulanmayacağı; ancak araçlarda hareket ettirici rol oynayan “ana motor”ların, aracın fonksiyonel bütünlüğünün zorunlu bir unsuru olmaları nedeniyle araçlardan ayrı mütalaa edilemeyeceğinden, istisna kapsamı içinde yer alacağı ifade edilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre;

1) Firmanız tarafından faaliyetleri hava araçlarının kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere, bu araçlarla ilgili olarak verilen tadil, bakım ve onarım hizmetleri KDV Kanununun 13/a maddesi kapsamında KDV'den istisnadır. Söz konusu hizmetlerin yabancı havayolu firmalarına verilmesi durumunda ise, Türkiye’de verilen bu hizmetten yurt dışında yararlanılacağından hizmet ihracatı istisnası için aranan diğer şartların da sağlanması kaydıyla, söz konusu hizmetler Kanunun 11/1-a maddesi kapsamında KDV'den istisna olacaktır.

Ayrıca, firmanız tarafından hasarlı, bozuk veya bakım süresi gelmiş ünitelerin müşterilerden alınarak tamir süresince firmanızın elindeki çalışır durumda bulunan ünitenin müşteriye verilmesi tadil, bakım ve onarım hizmetinin bir unsuru olup, buna ilişkin bedel de söz konusu tadil, bakım ve onarım hizmet bedeli içinde değerlendirilecektir. Dolayısıyla gerek hasarlı parçaların tamir edildikten sonra araca takılması gerekse daha önce tamir edilmiş parçaların araca takılması işleminde bu parçaların ilgili firmalara ayrıca fatura edilmesine gerek bulunmamaktadır.

2) ... firmanızdan geçici ithalat yoluyla temin edilen çalışır durumdaki üniteler için ödenen kiralama/kullanım bedeli üzerinden KDV hesaplanacak olup, bu vergi Kanunun 9/1 maddesine göre tarafınızdan sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

Söz konusu işlem nedeniyle sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenen KDV, KDV Kanununun 29, 30 ve 34 üncü maddelerine göre genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir. Ancak yurtdışındaki

firmaya yapacağınız kira ödemelerinin kurumlar vergisi uygulaması bakımından indirimi kabul edilmeyen bir gider olması durumunda, bu işle ile ilgili olarak yukarıda belirtildiği şekilde yüklenilen KDV'nin Kanunun 30/d maddesi uyarınca indirimi mümkün olmayacaktır.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

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; üçüncü fıkrasında ise, dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu belirtilmiştir. Anılan maddenin üçüncü fıkrasının (ç) bendinde, taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratların dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” başlıklı 13 üncü maddesinin birinci fıkrasında, kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı; alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği; ikinci fıkrasında, ilişkili kişinin kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade ettiği, ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımlarının da ilişkili kişi sayılacağı, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemlerin ilişkili kişilerle yapılmış sayılacağı hükümlerine yer verilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun “Kabul edilmeyen indirimler” başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde de, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde gider olarak indiriminin kabul edilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar 1 seri no.lu “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ”de yapılmıştır.

Aynı Kanunun 30 uncu maddesinde, 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 yapılacağı belirtilmiş, maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde, gayrimenkul sermaye iratlarından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı

hükme bağlanmıştır. Vergi kesintisi oranları, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarında %1, diğer gayrimenkul sermaye iratlarında ise %20 olarak belirlenmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; şirketinizce yurt dışındaki firmaya ünite kullanım bedeli (kiralama bedeli) için yapılan ödemelerin gayrisafi tutarı üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca %20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. İlgili ülke ile aramızda akdedilen çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunması halinde ise öncelikle anlaşma hükümlerinin uygulanacağı tabiidir.

Ayrıca, şirketiniz tarafından yurt dışında bulunan ilişkili firmanız ...'e ödenen ünite kullanımına ilişkin bedelin (kiralama bedeli) emsallere uygun olması gerekmektedir. Söz konusu kiralama bedelinin tespitinde Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü madde hükmü ile anılan Tebliğde yapılan açıklamalara göre işlemin mahiyetine en uygun yöntemin kullanılacağı tabiidir. Ancak ilişkili firmaya ödenen bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilmesi durumunda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarının kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün olmayacaktır.

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