

Yurt dışından finansal kiralama kapsamında hava aracı ve menkul mal kiralınması hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-125[30-2013/415]-1834
Tarih	08.07.2014

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 62030549-125[30-2013/415]-1834

08/07/2014

Konu : Yurt dışından finansal kiralama kapsamında hava aracı ve menkul mal kiralınması.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Fransa'da kurulu bir banka olan ve Fransız kanunlarına göre bankacılık faaliyetlerini gerçekleştirmek üzere gerekli lisansa sahip xxx'nin İtalya'da şubesi bulunduğu, xx'nin bu şube üzerinden İtalya mukimi xxx adlı şirketin %100 payına sahip olduğu, xxx Finance şirketinin ise finansal kiralama faaliyeti gerçekleştirme yetkisine sahip bir kuruluş olarak faaliyet gösterdiği ve Türk vergi mükelleflerine hava araçları da dahil olmak üzere menkul malların finansal kiralaması hizmetini vereceği; xxx Finance ile finansal kiralama işlemi yapacak Türk vergi mükelleflerinin finansal kiralama bedelini xxx Finance'a ödeyeceği belirtilerek, verilen finansal kiralama hizmeti karşılığında Türk vergi mükelleflerinden alınacak tutarın vergilendirilmesi hususunda bilgi talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, dar mükellefiyet esasında, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği; 3 üncü fıkrasının (ç) bendinde taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralananmasından elde edilen iratların da dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturduğu; 4 üncü fıkrasında bu maddede belirtilen kazanç ve iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması konularında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Gelir Vergisi Kanununun 70/8 inci maddesi gereğince motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentilerinin sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmış; aynı fıkranın (c) bendinde ise gayrimenkul sermaye iratları sayılmış olup 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından (2009/14593 sayılı BKK ile) % 1, diğerlerinden (2009/14593 sayılı BKK ile) % 20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı kararlaştırılmıştır.

Ayrıca 13.12.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanununun 52 nci maddesi ile 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu yürürlükten kaldırılmış olup mezkur maddenin 2 nci fıkrası hükmüne göre diğer kanunlarda 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa yapılan atıflar 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanununun ilgili maddelerine yapılmış sayılır. 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanununun 2 nci maddesinin birinci fıkrasında Türkiye'de kurulu finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketlerinin bu kanuna tabi olduğu, aynı maddenin beşinci fıkrasında ise yolcu ve yük taşıma faaliyetinde bulunan hava yolu şirketlerine hava taşıma araçlarının, motorlarının ve bunların aksam ve parçalarının; kurulu bulunulan ülke mevzuatına göre bunları kiralama yetkisini haiz olan şirket, kuruluş ve finansal kiralama şirketleri tarafından, finansal kiralama sözleşmesine dayalı olarak en az iki yıl süreyle yurt dışından kiralınması işlemlerinin bu kanun kapsamında finansal kiralama olarak değerlendirileceği hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, Türkiye Cumhuriyeti ile İtalya Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması 01.01.1994 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

İtalya mukimi xxx tarafından Türkiye mukimi vergi mükelleflerine hava taşıtı veya makine ve teçhizatın finansal kiralınması karşılığında elde edilecek gelirlerin Anlaşma'nın bir örneği ekli 12 nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu Anlaşmanın 12 nci maddesinin 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, söz konusu gayrimaddi hak bedelleri elde edildikleri Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak, gayrimaddi hak bedeli elde eden kişi gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı ise, bu şekilde alınacak vergi, gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır.

3. Bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi, sinema filmleri, radyo televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik veya bilimsel her çeşit telif hakkının veya her çeşit patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında ödenen her türlü bedelleri kapsar."

hükümlerini öngörmektedir.

Bu hükümlere göre, hava taşıtı veya makine ve teçhizatın finansal kiralınması karşılığında İtalya mukimi firmanıza yapılan ödemelerin anlaşma hükümleri çerçevesinde gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilmesi ve Türkiye'de doğan ve İtalya mukimi firmanıza yapılan bu ödemelerin gayrisafi tutarı üzerinden anılan Anlaşmanın 12 nci maddesinin ikinci fıkrası gereğince Türkiye'de yüzde 10 oranını aşmayacak şekilde vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Ancak söz konusu ödemelere iç mevzuatımızda daha düşük bir oranın uygulanması halinde iç mevzuatımızda belirlenen bu düşük oranın uygulanacağı tabiidir.

Ancak, söz konusu gayrimaddi hak bedelinin Türkiye'de bulunan bir iş yeri veya sabit yer vasıtasıyla elde edilmesi ve söz konusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu iş yeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunması durumunda vergileme, 12 nci maddenin ikinci fıkrasında belirtilen yüzde 10 vergi oranı dikkate alınarak değil, Türkiye'de iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yapılacaktır.

Diğer taraftan, söz konusu Anlaşma'nın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi'ne ilişkin 23 üncü maddesinde;

"...

3. İtalya yönünden;

Bir İtalya mukimi, Türkiye'de vergilendirilebilir bir gelir unsuru elde ettiğinde, İtalya, söz konusu gelir unsuruna uygulanacak bu Anlaşmanın 2 nci maddesinde sayılan gelir vergilerinin belirlenmesinde, bu Anlaşmanın özel hükümleri aksini öngörmedikçe, söz konusu gelir unsurları üzerinden alınan vergileri de kapsama alabilir.

Böyle bir durumda, İtalya Türkiye'de ödenen gelir vergisini mahsup edecek; ancak bu mahsup, söz konusu gelir unsurları üzerinden gelir unsurlarının toplanması sonucu alınabilecek İtalyan vergisi miktarını aşmayacaktır.

Bununla birlikte, gelir unsurları İtalya'da, İtalyan vergi mevzuatı uyarınca, lehdarın talebi ile nihai tevkifat vergisine tabi tutulduğunda, bahsedilen vergi için hiç bir mahsup hakkı verilmeyecektir.

4. Bu maddenin ikinci ve üçüncü fıkralarının amaçları yönünden, bir Akit Devlette doğan ticari kazançlar, temettüler, faiz veya gayrimaddi hak bedelleri üzerindeki vergiler, bu Devletin mevzuatı uyarınca indirime veya istisnaya tabi tutulduğunda, söz konusu verginin aşağıdaki oranları aşmayacak şekilde ödendiği kabul edilerek indirilecek veya mahsup edilecektir:

- a) 7 nci maddede belirtilen ticari kazançlar için % 36;
- b) 10 uncu maddede belirtilen temettülerin gayrisafi tutarları için % 15;
- c) 11 nci maddede belirtilen faizlerin gayrisafi tutarının % 15;
- d) 12 nci maddede belirtilen gayrimaddi hak bedellerinin gayrisafi tutarının % 10'u."

hükümleri yer almaktadır.

Anlaşma hükümlerine göre Türkiye'de vergi ödenmesi durumunda ödenen bu vergiler, söz konusu maddenin üçüncü fıkrası çerçevesinde İtalya'da hesaplanacak vergiden mahsup edilebilecektir.

Ayrıca, Anlaşma'nın 23 üncü maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, söz konusu gayrimaddi hak bedelleri üzerinden alınacak vergilerin, iç mevzuatımız uyarınca indirime veya istisnaya tabi olması durumunda İtalya'da ödenecek vergilerden mahsup edilecek vergi tutarı, ödemeye konu gayrimaddi hak bedellerinin gayrisafi tutarının % 10' unu aşmayacak şekilde hesaplanacaktır.

Bununla birlikte, söz konusu kiralamanın 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında yolcu ve yük taşıma faaliyetinde bulunan hava yolu şirketlerine hava taşıma araçlarının ve bunların aksam ve parçalarının kiralanması şeklinde gerçekleştirilmesi halinde, hava taşıtları dahil menkul malların finansal kiralanması karşılığında İtalya mukimi firmanıza yapılan ve iç mevzuatımıza göre gayrimenkul sermaye iradı niteliğindeki ödemeler üzerinden, % 1 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini ve gereğini 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