

Kanunun 11/1-c maddesi kapsamında yurt dışında faaliyet gösteren şubeye yapılan ihracatın Kurumlar Vergisi ve KDV karşısındaki durumu hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.11-233
Tarih	23.01.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.11-233

23/01/2012

Konu : Kanunun 11/1-c maddesi kapsamında yurt dışında faaliyet gösteren şubeye yapılan ihracatın Kurumlar Vergisi ve KDV karşısındaki durumu

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Türkiye'deki firmanız tarafından yurt dışındaki şubenize veya yurt dışında faaliyet gösteren başka bir firmaya mal gönderildiği belirtilerek, bu işlemin kurumlar vergisi ve katma değer vergisi (KDV) karşısındaki durumu hakkında görüş talep edilmektedir.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

Bilindiği gibi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin

uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun "İstisnalar" başlıklı 5 inci maddenin birinci fıkrasının (h) bendi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançların kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmış konuya ilgili olarak, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna" başlıklı 5.9 uncu bölümünde;

"Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi ile yurtdışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde, kurumların yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançlar, maddede belirtilen tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olmak ve en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşımak koşuluyla vergiden 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.

Teknik hizmetlerden elde edilen kazançların da anılan istisnadan yararlanabilmesi için bu işlerin yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla yapılması; yurt dışında ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci olmadan yapılan teknik hizmetlerin, hizmet ihracatı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, teknik hizmetlerin yurt dışındaki inşaat, onarım ve montaj işlerine bağlı olarak yapılma şartı bulunmamaktadır.

İnşaat, onarım ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir işyeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı teknik hizmetlerin yurt dışında herhangi bir işyeri olmaksızın Türkiye'den gerçekleştirilebilmesi de mümkün olabilmektedir. Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler, inşaat ve onarma işinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye'de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, kurumların yurt dışında bir inşaat ve onarım işi varsa, buna bağlı teknik hizmetler ister Türkiye'de isterse yurt dışında yapılsın, elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilecektir.

Kurumların yurt dışında yaptıkları bir inşaat ve onarım işinin bulunmaması halinde ise ancak yurt dışında bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yaptıkları teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar istisnadan yararlanılabilecektir.

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 kazançta 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.

...

5.9.2. Yurt dışında yapılan inşaat işleri nedeniyle, merkez ve şube arasındaki cari hesapların değerlemesi:

Yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak Türkiye'deki merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında ortaya çıkan ilişkilerde yurt dışındaki işyerine Türkiye'den fatura kesilmek suretiyle yapılan ve o işyerinde maliyet veya gider olarak kabul edilen mal ve hizmet hareketleri ile yurt dışındaki işyeri ile Türkiye'deki merkez arasındaki para hareketlerinin ayrı ayrı hesaplarda izlenmesi ve değerlemenin buna göre yapılması gerekmektedir.

Yurt dışındaki işyerine merkez tarafından fatura düzenlenmek suretiyle ihraç olunan emtia ile yurt dışına yönelik olarak fatura düzenlenmek suretiyle yapılan hizmetlerden doğan dövizle bağlı alacak ve borçların aynen mal veya hizmet ihracından doğan alacak ve borçlarda olduğu gibi değerlemeye tabi tutulacağı ve değerlendirme farklarının vergi matrahının tespitinde dikkate alınacağı tabiidir.

Türkiye'de bulunan merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında gerçekleşen diğer para hareketlerinden doğan alacak ve borçların ise gerçek bir alacak ve borç niteliği taşımadığı açıktır.

Bu nedenle, söz konusu para hareketlerine dayalı cari hesap bakiyelerinin değerlemesine gerek bulunmamaktadır...." açıklamaları yer almaktadır.

Öte yandan Türkiye Cumhuriyeti ile Irak Cumhuriyeti arasında akdedilmiş ve yürürlükte olan bir çifte vergilendirme anlaşması bulunmamaktadır.

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendiyle, yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla yapılan ve yurt dışında vergilendirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar (vergi yükü oranına bakılmaksızın) Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi halinde kazancın kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye'ye getirilme şartı aranmaksızın, ayrıca yurt içinde de vergilendirilmesinin önüne geçilmesi amacıyla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu itibarla BM Mühendislik Taahhüt Enerji Turizm İnş. İth. İhr. Tic. Ltd. Şti.'nin Irak Cumhuriyetinde yapmakta olduğu inşaat ve elektrik işlerinin, Irak Cumhuriyetinde bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla icra edilmesi halinde inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlayacakları kazançların Türkiye'ye getirilmesi zorunluluğu aranılmaksızın, söz konusu kazançların Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmek suretiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1.h maddesi kapsamında istisnaya konu edilmesi söz konusudur.

Ayrıca yurt dışında ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci olmadan yapılan teknik hizmetlerin, yurt dışına hizmet ihracatı olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup bunun dışında;

Türkiye'den yurt dışındaki işyerine merkez tarafından fatura edilerek ihraç edilmiş olan emtia ile yurt dışına yönelik olarak fatura düzenlenmek suretiyle yapılan hizmetlerin Türkiye'de kurum kazancının tespitinde tahakkuk tarihi itibarıyla gelir unsuru olarak dikkate alınması gerekmekte olup, Irak'ta bulunan şubeye Türkiye veya diğer ülkelerden sağlanan mal ve hizmetlerin ilgili ülkedeki vergi mevzuatı çerçevesinde mükellefiyet tesisinin gerekli olması halinde söz konusu şubenin kazancının tespitinde gider maliyet unsuru olarak hesaplarına intikal ettirilmesi söz konusu olacaktır.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı KDV Kanununun,

-11/1-a maddesinde ihracat teslimlerinin ve bu teslimlere ilişkin hizmetlerin, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin, serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetlerin ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetlerinin KDV den istisna olduğu,

-11/1-c maddesinde, ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV'nin ihracatçılar tarafından ödenmeyeceği, mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem

beyannamesinde beyan edilecek olan bu verginin, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunacağı ve söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde de, tecil edilen verginin terkin olunacağı,

-12/1 inci maddesinde, bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için;

a) Teslimin yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılması veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmesi gerektiği,

b) Teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olması ya da yetkili gümrük antreposuna konulacağı,

-12/2 nci maddesinde, yurt dışındaki müşteri tabirinin, ikametgâhı, işyeri, kanunî ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade ettiği,

-32 nci maddesinde, Kanunun 11, 13, 14, 15 ve 17/4-s maddeleri kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirimle giderilemeyen KDV'nin iade edileceği,

hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, imalatçılar tarafından ihraç edilmek şartıyla Kanunun 11/1-c maddesi kapsamında şirketinize teslim edilen mallara ait KDV şirketinizce ödenmeyecek olup, ihracatın yukarıdaki şartlara uygun gerçekleştirilmesi halinde imalatçının tecil edilen vergisi terkin olunacaktır.

Şirketiniz tarafından yurt dışındaki şubenize veya yurt dışındaki firmaya mal gönderilmesi işleminin ihraç kaydıyla teslim olarak nitelendirilmesi mümkün olmayıp bu teslim ihracat teslimi olarak değerlendirilecek ve düzenlenen faturalarda Kanunun 11 ve 12 nci maddelerine göre KDV hesaplanmayacaktır.

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.

