

İğdır-Nahçıvan Doğalgaz Boru Hattı İnşası Dolayısıyla Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	E-84974990-130[KDV3/İ/1/2023-83]-....
Tarih	25.06.2025

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Ankara Defterdarlığı

Gelir Kanunları Kdv Ve Ötv Grup Müdürlüğü

Sayı : E-84974990-130[KDV3/İ/1/2023-83]-....

25.06.2025

Konu : İğdır-Nahçıvan Doğalgaz Boru Hattı İnşası Dolayısıyla Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi

İlgi :

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ile;

- Şirketiniz ile ile "İğdır-Nahcivan Doğal Gaz Boru Hattı Hdd Geçişlerinin Sağlanması" için ... tarihinde sözleşme imzalandığı,

- Boru hattının Türkiye sınırları içindeki kısmının 80 km, Nahcivan sınırları içindeki bölümünün ise 17,5 km olduğu, inşaat işinin yatay yönlü sondaj tekniğiyle Aras Nehri ve Şir Kanalı geçişlerini de kapsadığı ve söz konusu işin İğdır'dan başlayıp Nahcivan/Sadarak'da son bulacağı,

- Söz konusu iş karşılığı ödemenin Azerbaycan firmasınca yurt dışından yapılacağı ve faturanın Türkiye'den Azerbaycan firmasına kesileceği,

- Boru hattı ile taşınacak doğalgazdan Nahcivan Özerk Cumhuriyeti'nde faydalanılacağı

belirtilmiş olup, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasına istinaden Azerbaycan'da işyerinin oluşması ile ilgili süreninin nasıl hesaplanacağı ve söz konusu faaliyetten elde edilecek kazancın kurumlar vergisi ve katma değer vergisi yönünden istisna olup olmadığı hususlarında görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

A- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

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.

Aynı Kanunun "İstisnalar" başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde, 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 alınmıştır.

Konuyla ilgili olarak, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.9. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna" 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.*

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.

...

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..."

açıklamaları yer almaktadır.

Diğer taraftan, 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun "Tanımlar" başlıklı 4 üncü maddesinde, *"Yapım: Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri"* olarak belirtilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre;

- Iğdır'dan başlayıp Nahcivan/Sadarak'da son bulacak doğal gaz boru hattı inşası işinin Türkiye sınırları dışında kalan kısmına yönelik faaliyetlerin, yurt dışında bulunan işyeri veya daimi temsilcileriniz aracılığıyla yapılması halinde bu işler dolayısıyla elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançların, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

- Boru hattının Türkiye sınırları içinde kalan kısmının inşasına ilişkin olarak elde edilen kazançların ise kurumlar vergisi istisnasından yararlanamayacağı tabiidir.

B- ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI YÖNÜNDEN

1/1/1998 tarihinden itibaren uygulanmakta olan Türkiye Cumhuriyeti ile Azerbaycan Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın "İşyeri" başlıklı 5 inci maddesinde, *"1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından "işyeri" terimi, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir."*

"İşyeri" terimi özellikle şunları kapsamına alır:

a) Yönetim yeri;

b) Şube;

c) Büro;

...

h) Bir inşaat şantiyesi ile yapım, montaj veya kurma projesi veya bununla ilgili kontrol faaliyetleri yalnızca, bu tür proje veya faaliyetler oniki ayı aşan bir süre devam ettiğinde bir işyeri oluşturur. Şantiye; müteahhidin, hazırlık çalışmaları da dahil olmak üzere, inşaatla çalışmasına başladığı tarihten itibaren mevcuttur."

hükmü, Anlaşmanın "Ticari Kazançlar" başlıklı 7 nci maddesinin 1 inci fıkrasında ise, "1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu (ilk bahsedilen) Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, bu teşebbüsün kazançları diğer Devlette, sadece işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, vergilendirilebilir." hükmü yer almaktadır.

Bu hükümler kapsamında, söz konusu Anlaşmada inşaat, yapım, montaj ve kurma işleri bakımından işyerinin oluşması 12 aylık süre koşuluna bağlanmış olup, Iğdır'dan başlayıp Nahcivan/Sadarak'da son bulacak doğal gaz boru hattı inşasının Nahcivan/Azerbaycan'da gerçekleşecek kısmının 12 aydan kısa sürmesi hâlinde, bu faaliyet dolayısıyla elde edilecek kazanç yalnızca Türkiye'de vergilendirilecek, Nahcivan/Azerbaycan'da gerçekleştirilecek faaliyetin 12 ayı aşması durumunda ise, Anlaşmanın 5 inci maddesinin 2 nci fıkrasının (h) bendi gereğince Nahcivan/Azerbaycan'da bir işyerine sahip olunduğu kabul edilerek elde edilecek kazanç, bu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere Azerbaycan'da, bu ülkenin iç mevzuat hükümleri çerçevesinde vergilendirilebilecektir.

12 aylık sürenin hesaplanmasında başlangıç tarihi olarak şantiyenin olduğu tarihin (müteahhidin hazırlık çalışmaları da dâhil Nahcivan/Azerbaycan'da inşaat çalışmalarına başladığı tarih); bitim tarihi olarak ise işin tamamlandığı veya şantiyenin sürekli olarak terk edildiği tarihin dikkate alınması gerekmektedir.

Söz konusu projenin tamamının veya bir kısmının alt yüklenicilere verilmesi halinde Şirketiniz yönünden Azerbaycan'da işyerinin mevcut olup olmadığının belirlenmesi amacıyla alt yüklenicilerin şantiyede çalışarak geçirdiği süre, Şirketinizin projede geçirdiği süre olarak dikkate alınacaktır. Ayrıca alt yüklenicilerin şantiyedeki faaliyetlerinin 12 aydan fazla devam etmesi durumunda alt yüklenicilerin de Azerbaycan'da işyerine sahip olduğu kabul edilecektir.

Öte yandan, Şirketiniz tarafından Anlaşma hükümlerine uygun olarak Azerbaycan'da vergi ödenmesi durumunda, ödenen vergilerin Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 22 nci maddesinin 1 inci fıkrasının (a) bendi hükmü çerçevesinde, Türkiye'de vergiden istisna edilmesi suretiyle çifte vergilendirme önlenilebilecektir.

C- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

- 1/1 maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu,

- 4/1 maddesinde, hizmetin teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu, bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği,

- 6/b maddesinde, işlemlerin Türkiye'de yapılmasının, hizmetin Türkiye'de yapılmasını ve hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği,

- 13/c maddesinde, Türk Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler ile aynı Kanun hükümlerine göre boru hattıyla taşımacılık yapanlara bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'den istisna olduğu

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "Boru Hattıyla Taşımacılık Yapanlara Bu Hatların İnşa ve Modernizasyonuna İlişkin Yapılan Teslim ve Hizmetlere İlişkin İstisna" başlıklı (I/B.3.2) bölümünde;

"3.2.1. Kapsam

Söz konusu istisna, boru hattıyla taşımacılık yapanlara bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetlere uygulanır.

Bu istisnadan, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı tarafından verilen belge sahibi taşımacılar yararlanabilir.

Bahsi geçen kişi ve kuruluşlara yapılacak teslim ve hizmetlerin, münhasıran bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin olması gerekmektedir.

Bu nedenle, boru hatlarıyla transit taşımacılık yapan belge sahiplerinin idari faaliyetleri ile idari bina, tesis ve teçhizatının inşası, kurulması ve işletilmesine ait mal ve hizmet alımlarına istisna uygulanmaz. Mobilya, mefruşat ve benzeri demirbaşlar ile binek otomobili, minibüs, otobüs ve benzeri araç alımları istisna kapsamında değerlendirilmez. İstisna kapsamında değerlendirilmeyen bu alımlara ilişkin yedek parça, yakıt, tadil, bakım ve onarım masrafları ile idari hizmet birimlerinin tadil, bakım, onarım, ısıtma, aydınlatma giderleri, her türlü büro malzemesi, kırtasiye, yiyecek, giyecek gibi alımlar ve temizlik hizmetlerinde de istisna uygulanmaz.

Yapılan işin bütünü içerisinde istisna kapsamında olmayan mal ve hizmetlerin bulunması halinde bunlar ayrıca fatura edilir ve bu teslim veya hizmet bedelleri üzerinden KDV hesaplanır.

İnşa ve modernizasyon işlerinde doğrudan kullanılan mal ve hizmetlere ilişkin olarak, bu işlerde kullanılan boru, yedek parça, sarf malzemesi ve benzeri mal alımları ile inşa ve modernizasyona ilişkin yapım işleri, bu işlerde kullanılan malların taşınmasına ilişkin nakliye hizmeti ve benzeri hizmetler istisna kapsamında değerlendirilir.

İstisna kapsamında olan mal ve hizmetlerin ithali de Kanunun (16/1-a) maddesi gereğince KDV'den müstesnadır. Boru hatlarıyla transit taşımacılık yapan belge sahiplerine mal teslimi ve hizmet ifasında bulunanların alımları, genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

8/8/2011 tarih ve KDVK-60/2011-1 sayılı KDV Sirkülerinde ise aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

"1.1.1. Yurtdışındaki İşlemler KDV Kanununun 1 ve 6 ncı maddelerine göre, yurtdışında gerçekleşen mal teslimleri ile yurt dışında ifa edilip yine yurtdışında yararlanılan hizmetler KDV'nin konusuna girmemektedir. Türkiye'de yapılmayan işlemin bedeli üzerinden KDV hesaplanması veya böyle bir işlemin Kanundaki herhangi bir istisna hükmü ile ilişkilendirilmesi söz konusu değildir.

Buna göre, Türkiye'deki bir mükellefin;

- Yurt dışında düzenlenen bir fuara Türkiye'den katılan firmalara yurt dışında verdiği stant kurulumu, montajı, lojistik vb. hizmetler,

- Yurt dışında yaptığı inşaat, onarım, montaj işleri, ... Türkiye'de ifa edilmediğinden veya bu hizmetlerden Türkiye'de faydalanılmadığından KDV'nin konusuna girmemektedir."

Buna göre;

- ... Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı tarafından verilen belge sahibi bir taşımacı olması halinde, Iğdır'dan başlayıp Nahcivan/Sadarak'da son bulacak doğal gaz boru hattı inşası kapsamında söz konusu boru hattının Türkiye sınırları içinde kalan kısmına ilişkin teslim ve hizmetler için 3065 sayılı Kanunun 13/c maddesine istinaden KDV istisnasından yararlanılması mümkün bulunmaktadır. Aksi halde genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanması gerektiği tabiidir.

- Boru hattının Türkiye sınırları dışında kalan kısmının inşası ise, söz konusu inşaat işinin Türkiye'de ifa edilmemesi veya bu hizmetlerden Türkiye'de faydalanılmaması nedeniyle, KDV'nin konusuna girmemektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

