

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.06.18.02-32Mük257-7595-20

04/01/2012

Konu : ... Tasarım Paslanmaz Çelik Alüminyum
Cam İnş. Taah. İth. İhr. San. Tic. Ltd. Şti.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, Başkanlığımız ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuzu; ... ülkesinde ... Uluslararası Havaalanı'nın tırabzan parmaklığı, inoks kolon kaplaması işlerinin yapımı, montajı ve kurulması işlemlerinin yapılması için başka bir Türk firmasının alt taşeronluğunu aldığınızı ve ilk defa yurt dışı taşeronluk işi yapılacağından vergi mevzuatı yönünden bazı tereddütlerinizin bulunduğu belirtilmiş olup, dilekçenize konu edilen hususlara ilişkin olarak Başkanlığımız görüşüne aşağıda yer verilmiştir.

I- GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinde; Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanların, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış olup; aynı Kanunun 5 inci maddesinin (h) bendinde, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançların kurumlar vergisinden müstesna olduğu belirtilmiştir.

Konu ile 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.

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.

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... "

açıklamaları yapılmıştır.

Yine aynı Tebliğin, "Türkiye'deki merkez genel giderlerinden yurt dışında yapılan inşaat işlerine pay verilmesi" başlıklı 5.9.4. bölümünde ise, "Türkiye 'deki merkez genel giderlerinden, yurt dışında yapılan inşaat işlerine pay verilmesi gerekiyor ise yurt dışında gider kaydedilen bu payların Türkiye'de gider kaydedilmesi mümkün olmayacaktır. " açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu itibarla, şirketinizin ... 'nin Tunus Şubesi'nden almış olduğu ihale kapsamında Tunus Cumhuriyeti'nde yapımına başlayacağı ... 'nın tirabzan parmaklığı, inoks kolon kaplama işleri, montajı ve kurulması işlemlerinin yapılması nedeniyle elde edeceği kazancın, yukarıda belirtilen şartlar dahilinde kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, yurt dışındaki şubeniz tarafından yürütülen işlere ilişkin kâr veya zararın, ilgili ülkenin vergi mevzuatına göre tespit edilerek, Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirileceği ve beyannamede gösterilmek suretiyle istisna edilebileceği tabiidir.

" Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde,

"Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında nakden veya hesaben yaptıkları ücret ödemelerinden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumluları sayılmış olup, aynı Kanunun 96'ncı maddesinde de "Vergi tevkifatı, 94 üncü madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder." denilmiştir.

Ayrıca, anılan Kanunun 98 inci maddesinde de "94 üncü madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.." hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, şirketinizin Tunus'ta yapacağı söz konusu işler ile ilgili olarak gönderdiğiniz işçilere Tunus'ta tahakkuk ettirilerek ödenen ücretlerden vergi tevkifatı yapılmayacaktır. Ancak, ücret ödemesinin Türkiye'de yapılması halinde, bu ücret ödemesinin vergi tevkifatına tabi tutulması ve tevkifatların ait olduğu dönemlere ilişkin muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, söz konusu ücret ödemelerinin ise her iki durumda yurt dışı kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği, yurt içi kazançların tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı tabiidir."

II- KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 inci maddesine göre, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabi tutulmuştur. Aynı Kanunun 4 üncü maddesinde hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olarak tanımlanmış ve bu

işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleştirilebileceği belirtilmiştir. Kanunun 6/b maddesine göre, hizmet ifalarında işlemin (hizmetin) Türkiye'de yapılmış sayılması için hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması gerekmektedir.

Aynı Kanunun 11/1-a bendiyle; "İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye 'de verilen roaming hizmetleri" KDV'den istisna edilmiştir.

Kanunun 12/2' nci maddesi uyarınca da bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için,

- Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.
- Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.

Hizmet ihracı ile ilgili açıklamalar 17, 26 ve 30 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde yapılmıştır.

Hizmet ihracında katma değer vergisi istisnasının uygulanabilmesi için 26 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (K) bölümünde yer alan aşağıdaki dört şartın birlikte gerçekleşmiş olması zorunludur.

- 1- Hizmet Türkiye'de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.
- 2-Fatura veya benzeri nitelikteki belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir.
- 3- Hizmet bedeli, döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir.
- 4-Hizmetten yurt dışında yararlanılmalıdır.

Aynı Kanunun 30/a maddesinde; mükelleflerin vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin indirilemeyeceği belirtilmiştir.

Kanunun 32'nci maddesinde ise 11, 13, 14 ve 15 inci maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirilebileceği; vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen katma değer vergisinin Bakanlığımızca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunacağı belirtilmiştir.

Bu itibarla, şirketinizin, ... 'nin Tunus Şubesi'nden almış olduğu ihale kapsamında Tunus Cumhuriyeti'nde yapımına başlayacağı ... nın tirabzan parmaklığı, inoks kolon kaplaması işlerinin yapımı, montajı ve kurulması işlemlerine ilişkin olarak;

- Sözleşme kapsamında yurt dışına yapılan mal teslimleri KDV'nin konusuna girmekle beraber ihracat istisnası kapsamında KDV'ye tabi olmayacaktır.
- Söz konusu montaj ve sistemlerin kurulması işi, hizmetin yurt dışında yapılması ve hizmetten yurt dışında yararlanılması nedeniyle 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun konusuna girmemektedir. Dolayısıyla bu hizmet bedeli KDV beyannamesine dahil edilmeyecek olup, yapılan hizmet karşılığında yüklenilen vergilerin ise indirim konusu yapılmayarak işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

III- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

Bilindiği üzere, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 148, 149 ve mükerrer 257'nci maddelerinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak 21/07/2005 tarihli ve 25882 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 350 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımlarını "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)" ile; mal ve hizmet satışlarını ise "Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)" ile bildirmeleri hususunda yükümlülük getirilerek bildirimde uygulanacak usul ve esaslar belirlenmiş; 381 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile de bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin mal ve hizmet alımları ile mal ve hizmet satışlarının 2008 yılı ve müteakip yıllarda bildirilmesinde uygulanacak usul ve esaslar ile bildirim hadlerine ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Bu çerçevede, 381 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin " 1.2. Bildirimlere İlişkin Hadler" başlıklı bölümünde; "1.2.1. 2008 yılı ve takip eden yıllara ilişkin mükelleflerin mal ve/veya hizmet alımları ile mal ve/veya hizmet satışlarına uygulanacak had 8.000,00 TL olarak yeniden belirlenmiştir. Buna göre, bir kişi veya kurumdan katma değer vergisi hariç 8.000,00 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet alımları, "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)" ile; bir kişi veya kuruma katma değer vergisi hariç 8.000,00 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet satışları ise "Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)" ile bildirilecektir. Limitin altında kalan alış ve satış bedelleri toplamı ise "Diğer Mal ve Hizmet Bedeli Toplamı" (TabloIII) bölümüne yazılacaktır. (Ödeme kaydedici cihazlar kullanılmak suretiyle yapılan satışların toplamı KDV hariç tutarlar olarak Tablo III'e dahil edilecektir.)

1.2.2. Bildirim verme yükümlülüğünde olan, ancak tüm alış ve satışları belirtilen hadlerin altında kalan mükellefler, söz konusu formları Tablo II dışındaki tüm bilgileri doldurmak suretiyle vermek zorundadırlar. Bu bildirimlerinde limit altında olan tüm alışları için Ba formunun, limit altında olan tüm satışları için de Bs formunun Tablo III bölümünde yer alan "Diğer Mal ve Hizmet Bedeli Toplamı" alanları doldurulacaktır. " denilmiş, söz konusu bildirimlerin doldurulmasına ilişkin genel açıklamaların yer aldığı 3.1.4 bölümünde ise; "Bildirim formlarına belirlenen haddi aşan ithalat ve ihracat işlemleri de yazılacaktır. Ba bildirim formunun doldurulmasında, Türkiye'de mükellef olmayanlardan yapılan alımlar için satıcının vergi kimlik numarası "111111111" olarak kodlanacaktır. Bs bildirim formunun doldurulmasında ise, Türkiye'de mükellef olmayanlara yapılan satışlar için alıcının vergi kimlik numarası "222222222" olarak kodlanacaktır." açıklamasına yer verilmiştir.

Ayrıca, konu hakkında yayımlanan 396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 1.2.2. bölümünde "Mükelleflerin 2010 yılı ve müteakip yılların aylık dönemlerine ilişkin mal ve/veya hizmet alışları ile mal ve/veya hizmet satışlarına uygulanacak had 5.000 TL olarak yeniden belirlenmiştir. Buna göre, bir kişi veya kurumdan katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet alışları, "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)" ile; bir kişi veya kuruma katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet satışları ise "Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)"nın Tablo II alanında bildirilecektir." açıklamasına yer verilmiştir.

Anılan Tebliğin 1.2.1. bölümüne göre, bildirim mecburiyeti bulunan mükelleflerce, belirlenen hadler çerçevesinde yapılan her türlü mal ve/veya hizmet alış ve satışları, bunlara ilişkin belgenin türüne (Fatura, irsaliyeli fatura, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu, gider pusulası, akaryakıt pompalarına bağlı ödeme kaydedici cihaz fişi, sigorta komisyon gider belgesi ve yolcu bileti gibi) bakılmaksızın Ba-Bs bildirim formlarına dahil edilecektir.

Buna göre, şirketiniz tarafından Türkiye'de yapılan mal ve/veya hizmet alımlarının ilgili Genel Tebliğlerde belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda, "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)" ile; mal ve/veya hizmet satışlarının ise, "Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)" ile bildirilmesi gerekmektedir.

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.