

Hollanda mukimi dar mükellef kurumun laptop kiralama bedeli ve yurt dışında yapılan bağışların Türkiye'deki şubesine fatura edilmesinde vergilendirme.

Sayı:

B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[30-2012/164]-13362

Tarih:

17/02/2016

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 62030549-125[30-2012/164]-13362

17/02/2016

Konu : Hollanda mukimi dar mükellef kurumun laptop kiralama bedeli ve yurt dışında yapılan bağışların Türkiye'deki şubesine fatura edilmesinde vergilendirme.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda;

- Merkezi Hollanda'da bulunan yabancı bir şirketin şubesi olduğunuz,

- Merkez tarafından kiralandan laptopların birkaç tanesinin şubenizin kullanımına tahsis edildiği ve bu laptoplara isabet eden kira bedelinin merkez tarafından şubenize fatura edilerek transferinin talep edildiği,

- Ayrıca şirket merkezi tarafından kurulan hayır kurumunun Hollanda'da düzenlemiş olduğu yürüyüşe katılarak bağış yapılmasının istenildiği ve bağış yapılması için merkez tarafından şubenize fatura tanzim edildiği

belirtilmiş olup söz konusu kira bedeli ve bağış tutarının şirket merkezine transferi işlemlerinin kurumlar vergisi ve KDV tevkifatına tabi olup olmadığı konusunda Başkanlığımız görüşü sorulmuştur.

I. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

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 vergilendirilecekleri hükme bağlanmış olup üçüncü fıkrasının (ç) bendinde, taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar, dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan unsurlar arasında sayılmıştır.

- 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.

- 30 uncu maddesinin altıncı fıkrasında, yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

- 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiş olup safi kurum kazancının tespitinde Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ncı maddesinde yer alan giderler hasılatından indirim konusu yapılmaktadır.

- 22 nci maddesinde; *“(1) Dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır.*

(2) Dar mükellefiyete tâbi kurumların ticarî veya ziraî kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye’de yapılmakta olan ticarî veya ziraî faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı bu maddenin birinci fıkrasına göre tespit edilir.

(3) Dar mükellefiyette kurum kazancının tespitinde, ayrıca aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez:

a) Bu kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler, komisyonlar ve benzerleri.

b) Türkiye'deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere

uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelerden gönderilen yetkili kişilerin seyahat giderleri hariç olmak üzere, ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar." hükmü yer almaktadır.

- "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" başlıklı 13 üncü maddesinde, "(1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

(2) İlişkili kişi; 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 eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve yakın hısımları da ilişkili kişi sayılır. 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 işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

(3) Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder.

...

(6) Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır." hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 01/01/1989 tarihinden itibaren uygulanmakta olan, "Türkiye Cumhuriyeti İle Hollanda Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması"nın;

- "Gayrimaddi Hak Bedelleri" başlıklı 12 nci maddesinde;

"1. Devletlerden birinde doğan ve diğer Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, söz konusu gayrimaddi hak bedelleri elde edildikleri Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak bu şekilde alınacak vergi, gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır.

3. Devletlerin yetkili makamları 2 nci fıkranın uygulama şeklini karşılıklı anlaşmayla belirleyeceklerdir.

4. Bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi, sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi 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 veya kullanma hakkı karşılığında ödenen her türlü bedelleri kapsar..." hükmü yer almıştır.

Maddenin tetkikinden görüleceği üzere, sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında ödenen her türlü bedeller, gayrimaddi hak bedeli kapsamında değerlendirilmiş, bu neviden teçhizatın kiralanmasından elde edilen kazançların vergilendirilmesi hususunda her iki devlete de yetki verilmiş bulunmaktadır. Vergi mevzuatımızda ise sözü edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı sayılarak vergilendirilmektedir.

- "Temettüler" başlıklı 10 uncu maddesinde; "1. Devletlerden birinin mukimi olan bir şirket tarafından diğer Devletin bir mukimine ödenen temettüler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber söz konusu temettüler, temettü ödeyen şirketin mukim olduğu Devlette, o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak bu şekilde alınacak vergi aşağıdaki oranları aşmayacaktır:

a) Temettü elde eden, temettü ödeyen şirketin sermayesinin doğrudan doğruya en az yüzde 25'ini elinde tutan bir şirket ise (ortaklıklar hariç), gayrisafi temettü tutarının yüzde 15'i;

b) Tüm diğer durumlarda gayrisafi temettü tutarının yüzde 20'si.

Bu fıkra hükümleri, bünyesinden temettü ayrılan şirket kazancının vergilenmesine etki etmeyecektir." hükmüne yer verilmiştir.

- Anlaşmaya ek Protokolün "10 ve 23 üncü Maddelere İlave" başlıklı (IX) numaralı maddesinde; "10 uncu maddenin 2 nci fıkrasının (a) bendi hükümlerinden sapma olarak, Hollanda Kurumlar Vergisi Kanunu ve ilerideki değişiklikler gereğince, Hollanda'da mukim bir şirket Türkiye'de mukim bir şirketten elde ettiği temettüler dolayısıyla Hollanda Kurumlar Vergisine tabi

tutulmadığı sürece, söz konusu bentte öngörülen oranlar aşağıdaki oranlara indirilecektir:

a) Türkiye’de mukim bir şirketin ödediği temettüler yönünden yüzde 10’a ve

b) Hollanda’da mukim bir şirketin ödediği temettüler yönünden yüzde 5’e.

Böyle bir durumda, 23 üncü maddenin 2 nci fıkrasının (d) bendi hükümleri de aynı şekilde uygulanacaktır."

hükümleri yer almaktadır.

- 23 üncü maddesinde, "... 2. Hollanda mukimleri için çifte vergilendirme aşağıdaki şekilde giderilecektir:

...

c) Bunun ötesinde Hollanda, bu Anlaşmanın 10 uncu Maddesinin 2 nci fıkrasına, 11 inci Maddesinin 2 nci fıkrasına, 12 nci Maddesinin 2 nci fıkrasına, 13 üncü Maddesinin 5 inci fıkrasına, 15 inci Maddesinin 3 üncü fıkrasına, 17 nci Maddesine ve 18 inci Maddesinin 2 nci fıkrasına göre Türkiye’de vergilendirilebilen gelir unsurları için, hesaplanan Hollanda vergisinden mahsuba müsaade edecektir; ancak bunun için, bu gelir unsurlarının a) bendinde bahsedilen matraha dahil edilmesi zorunludur. Mahsup edilecek miktar, bu gelir unsurları için Türkiye’de ödenen vergiye eşit olacaktır. Ancak bu mahsup, eğer bu şekilde matraha alınan gelir unsurları, çifte vergilendirmeyi önlemeye ilişkin Hollanda mevzuatı hükümlerine göre Hollanda vergisinden muaf tutulan gelir unsurlarından ibaret olsaydı, ne miktarda indirim müsaade edilecek idiye, bu miktarı aşmayacaktır..." hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre;

- ... Türkiye İstanbul Şubesinin kullanımına tahsis edilen laptopların kiralama bedeli olarak şirket merkezi tarafından kesilen faturaya istinaden şubeniz tarafından yapılan ödemeler, Çifte Vergilendirmeye Önleme Anlaşmasının 12 nci maddesinin 4 numaralı bendine göre gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilecek olup bu ödemeler üzerinden anılan anlaşmanın 12 nci maddesinin (2) numaralı bendi ile getirilen sınırlama doğrultusunda, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında taşınır ve taşınmaz malların kiralanması için öngörülen oran yerine %10 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

- Öte yandan, söz konusu laptopların Türkiye’deki şubenin faaliyetlerinde kullanılması sebebiyle kiralama bedeli olarak yapılan ödemenin, şubenizin kurum kazancının elde edilmesi ve

idame ettirilmesi amacıyla yapılan gider olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak, söz konusu bedelin tamamının şubenizin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi için şubenin kullanımına tahsis edilen laptoplara ilişkin kira bedelinin tespitinde kullanılan dağıtım anahtarının ve merkez tarafından düzenlenen fatura bedelinin emsallere uygun olması gerekmektedir.

Aksi durumda, yani merkez tarafından şubenize fatura edilen kira bedelinin emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilen kira bedelinden fazla olması halinde, aradaki farkın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç kabul edilmesi ve bu tutarın şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

- Hollanda'da bulunan merkeziniz tarafından kurulan hayır kurumuna şube adına yapılan ve şubenize fatura edilen bağış tutarının ise şubeniz tarafından kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Ayrıca, söz konusu ödeme ana merkeze aktarılan tutar olarak değerlendirilecek olup şubenizce bu tutar üzerinden, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasına ek protokolün "IX" uncu maddesinde belirtilen şartların sağlanması halinde %10; bu şartların sağlanamaması halinde ise %15 oranında tevkifat yapılarak beyan edilmesi gerekmektedir.

II. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin, 2. maddesinde ise, her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV'ye tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Kanunun;

- 4/1 maddesinde, hizmetin teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu ve 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 veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği

hükme bağlanmıştır.

Kanunun 20 nci maddesi uyarınca verginin matrahını, işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel oluşturmaktadır.

26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliğinin "I/C-2.1.2.1. İkametgahı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler" başlıklı bölümünde, (01/05/2014 tarihinden önce 117 seri no.lu KDV Genel Tebliğinin "2.1.İkametgahı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler" başlıklı bölümü) ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetlerin KDV'ye tabi olacağı, bu gibi hizmetlerde mükellef esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte, KDV'nin tamamının hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödeneceği açıklanmıştır.

Buna göre, yurt dışındaki merkez tarafından yurt dışında kiralanan ve Türkiye'deki şubede kullanılmak üzere gönderilen laptoplara ilişkin yapılacak ödemeler, hizmetten Türkiye'de faydalandığından KDV'ye tabi olup verginin sorumlu sıfatıyla şubeniz tarafından beyan edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, şubeniz adına yapılan bağışların yansıtılmasına ilişkin işlemler yurt dışında gerçekleştiğinden ve bu ödeme herhangi bir teslim ve hizmetin karşılığı olmadığından 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.