

Özelge: Fas mukimi firmaya verilen hizmetlerin KV ile KDV karşısındaki durumu hk.

Sayı:

B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-334

Tarih:

16/03/2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-334

16/03/2012

Konu : Döviz Alım Belgesi

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinin incelenmesinden, Şirketinizce Fas mukimi ... firması ile 6 ay süreli, sigara üretimi ve paketleme işlerine personel teminine yönelik bir sözleşme yapıldığı, bu sözleşme kapsamında; anılan Fas mukimi firmaya "sanayi ürünü üretim fabrikalarında, makine donanımlarının kullanılarak, gerektiğinde bakım ve onarımlarını yaparak üretimin gerçekleştirilmesi için her türlü teknik destek ve yardımın sağlanması" şeklinde hizmet sunumunda bulunduğu, bu işin öncesinde ve sonrasında da sözleşmeye bağlanmaksızın benzer mahiyette servis desteği satışları yapıldığı, diğer taraftan Fas tarafınca, söz konusu hizmetler karşılığında yapılan ödemeler üzerinden %10 oranında vergi kesildiği belirtilerek, söz konusu kazançlar üzerinden ödenen bu vergilerin Türkiye'de ödenecek kurumlar vergisinden mahsup edilip edilemeyeceği ve kesilen bu tutarın döviz alım belgesine bağlanamaması nedeniyle katma değer vergisi uygulamasının nasıl olacağı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

1- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Safi kurum kazancı" başlıklı 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun "Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu" başlıklı 33 üncü maddesinin birinci fıkrasında ise; "Yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir." hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, hükümleri 18.07.2006 tarihinden itibaren yürürlükte bulunan "Türkiye Cumhuriyeti ile Fas Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 01.01.2007 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Söz konusu proje kapsamında ve haricinde verilen hizmetlerin Anlaşmanın "Serbest Meslek Faaliyetleri"ne ilişkin 14 üncü maddesi hükmü kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Anılan Anlaşmanın "Serbest Meslek Faaliyetleri"ni düzenleyen 14 üncü maddesi aşağıdaki gibidir;

"1. Bir Akit Devlet mukiminin, serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, bu kişi diğer Akit Devlette faaliyetlerini icra etmek amacıyla sürekli kullanabileceği sabit bir yere sahip olmadığı sürece, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Kişinin böyle bir sabit yere sahip olması durumunda gelir, yalnızca söz konusu

sabit yere atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. "Serbest meslek faaliyetleri" terimi, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, sanatsal, eğitici veya öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin ve muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini kapsamına alır."

Buna göre, Türkiye mukimi bir firmanın Fas'ta faaliyetlerin icrası için sürekli olarak kullanabileceği sabit bir yere sahip olmaksızın elde edeceği serbest meslek faaliyeti veya benzer nitelikteki diğer faaliyet gelirlerini vergileme hakkı yalnızca Türkiye'ye aittir. Fas'ta böyle bir yere sahip olunması durumunda ise yalnızca söz konusu sabit yere atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere Fas'ın da bu gelirleri vergilendirme hakkı bulunmaktadır.

Fas'ta, böyle bir sabit yerin varlığı hususunun ise Anlaşmanın "İşyeri"ni düzenleyen 5 inci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Şöyle ki:

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında kullanılan "iş yeri" ve "sabit yer" terimleri arasında vergilemeye ilişkin yorumlama bakımından bir farklılık bulunmamakta "işyeri" terimi daha çok ticari ve sınaî faaliyetlerle ilgili olarak kullanılmaktadır. Anlaşmaların serbest meslek faaliyetlerini düzenleyen 14 üncü maddelerinde "sabit yer" terimi kullanılırken, ticari kazançları düzenleyen 7 nci maddelerinde bunun yerini "işyeri" terimi almaktadır.

"İşyeri" tanımı, Anlaşmanın 5 inci maddesinin 1 inci fıkrasında; bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin "sabit bir yer" olarak yapılmıştır. İş yerinin oluşup oluşmadığının tespitinde, faaliyetin niteliğine uygun olarak kullanılan yerin münhasıran söz konusu faaliyete tahsis edilmesinin gerekmediği, aynı şekilde başka teşebbüs ile paylaşılması veya başka bir teşebbüse ait olması durumunda da bu yerin işe ilişkin vasfını değiştirmeyeceği ve belli bir alanda faaliyetlerin süreklilik arz edecek şekilde icra edilmesinin de sabit yerin varlığı için yeterli olduğunun göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Anlaşmanın 5 inci maddesinin 2 nci fıkrasında ise yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atelye, maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer herhangi bir yer ve on ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesinin iş yeri oluşturacağı belirtilmiştir.

Şirketinizin, Fas mukimi ... firması ile yapmış olduğu hizmet sözleşmesi ve verilen diğer bilgilerin yukarıda yer verilen açıklamalar doğrultusunda değerlendirilmesi neticesinde, Fas'ta Anlaşmanın 14 üncü maddesi kapsamında "sabit bir yer"e sahip olmadığınız, dolayısıyla söz konusu serbest meslek faaliyetleri kapsamında elde edilen gelirleri vergileme hakkının yalnızca Türkiye'ye ait olduğu değerlendirilmektedir.

Diğer taraftan, tüzel kişilerin serbest meslek faaliyetleri, personelleri vasıtasıyla gerçekleştirdikleri serbest meslek faaliyetlerini ifade etmekte olup, söz konusu hizmetlerin icrası için Fas'a gönderilen personelin elde ettiği ücret gelirlerinin ise Anlaşmanın "Bağımlı Faaliyetler"e ilişkin 15 inci maddesi çerçevesinde değerlendirilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

Anılan maddenin 1 ve 2 nci fıkraları aşağıdaki gibidir;

"1. 16, 18, 19 ve 20 nci maddelerin hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet dolayısıyla elde ettiği maaş, ücret ve diğer benzeri gelirler, bu hizmet diğer Akit Devlette ifa edilmedikçe, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen söz konusu gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. 1 inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette ifa ettiği bir hizmet dolayısıyla elde ettiği gelir, eğer:

a) Gelir elde eden kişi, diğer Devlette ilgili malî yıl içinde başlayan veya biten herhangi bir on iki aylık dönemde bir veya bir kaç seferde toplam 183 günü aşmamak üzere kalırsa, ve

b) ödeme, diğer Devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılırsa ve

c) ödeme, işverenin diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa,

yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir."

Buna göre, Türkiye mukimi olan söz konusu personelin Fas'ta ifa ettikleri hizmetler bakımından elde ettikleri ücretleri vergilendirme hakkı, 2 nci fıkrada yer alan üç koşulun birarada sağlanması durumunda yalnızca Türkiye'ye ait olacak, koşullardan birinin dahi ihlal edilmesi halinde ise Fas'ın da bu ücretler üzerinden vergi alma hakkı doğacaktır.

Anlaşmanın yukarıda yer verilen hükümleri çerçevesinde firmanıza yapılan serbest meslek faaliyeti ödemeleri ile personellerinize yaptığınız ücret ödemeleri üzerinden Fas'ın da vergi alma hakkının bulunduğu durumlarda, çifte vergilendirme, Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 22 nci maddesinin 1/a bendi çerçevesinde bu gelirin Türkiye'de vergiden istisna edilmesi suretiyle önlenecektir.

Anlaşmanın ilgili maddeleri çerçevesinde Fas'a vergi alma hakkının verilmediği durumda Fas'ta bir vergi ödenmesi söz konusu olduğunda ödenen bu vergilerin Türkiye'de mahsup edilmesi imkânı bulunmamaktadır.

Bu durumda, Şirketiniz, Anlaşma hükümlerine aykırı bir şekilde Fas'ta ödediği verginin Fas Vergi İdaresinden iadesini talep edebilecektir. Bu talebin uygun bulunmaması durumunda ise, ihtilaflı konu Fas'ta yetkili mahkemeler nezdinde mükellefçe dava konusu yapılabileceği gibi Anlaşmanın "Karşılıklı Anlaşma Usulü"ne ilişkin 24 üncü maddesi hükümleri çerçevesinde Başkanlığımıza da iletebilecektir.

Anlaşma hükümlerine aykırı vergileme nedeniyle Fas yetkili makamları nezdinde girişimlerde bulunmak üzere Başkanlığımıza yapılacak mükellef başvurusunda Fas'ta yapılan vergilemenin hukuki gerekçelerinin ve vergileme talebinde bulunan vergi idaresinin de belirtilmesi gerekmektedir.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarındaki "Karşılıklı Anlaşma Usulü" maddesi ve bu maddenin işleyişi hakkında detaylı açıklama, Başkanlığımız internet sitesinde yayınlanan "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan "Karşılıklı Anlaşma Usulü"ne İlişkin Rehber"de yer almaktadır.

Diğer taraftan, Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için firmanız ve personelinin Türkiye Yetkili Makamlarından (Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının mükellefleri için Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, diğerleri için Gelir İdaresi Başkanlığı) alacakları, Türkiye'de tam mükellef olduklarını ve tüm dünya kazançları üzerinden Türkiye'de vergilendirildiklerini gösteren bir mukimlik belgesini Fas'ta vergi sorumlularına ibraz etmeleri gerekmektedir.

Buna göre; Şirketinizin Fas mukimi firmaya yaptığı hizmetler dolayısıyla elde ettiği kazançların kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, yukarıda açıklandığı üzere Fas'ta ödenen vergilerin 5520 sayılı Kanunun 33 üncü maddesi hükmüne istinaden Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilemeyeceği ise tabiidir.

2- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

Katma Değer Vergisi Kanununun;

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

- 6 ncı maddesinde, işlemlerin Türkiye'de yapılmasının, malların teslim anında Türkiye'de

bulunmasını, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği

hükme bağlanmıştır.

Özelge talep formunuz ve eklerinin tetkikinden, Şirketinizce Fas mukimi ... firması ile 6 ay süreli, sigara üretimi ve paketleme işlerine personel teminine yönelik bir sözleşme yapıldığı, bu sözleşme kapsamında; anılan Fas mukimi firmaya "sanayi ürünü üretim fabrikalarında, makine donanımlarının kullanılarak, gerektiğinde bakım ve onarımlarını yaparak üretimin gerçekleştirilmesi için her türlü teknik destek ve yardımın sağlanması" şeklinde hizmet sunumunda bulunulduğu, bu işin öncesinde ve sonrasında da sözleşmeye bağlanmaksızın benzer mahiyette servis desteği satışlarının yapılacağı anlaşılmıştır.

Buna göre, Fas'ta verilen bu hizmetler Türkiye'de yapılan hizmet sayılamayacağından, KDV nin konusuna girmemektedir. Bu nedenle, yurt dışında ifa edilen bu hizmetlere ilişkin olarak düzenlenecek faturada KDV hesaplanmayacaktır.

Diğer taraftan, KDV nin konusuna girmeyen bu hizmetin KDV Kanununun 11/1-a ve 12/2 nci maddesi kapsamında hizmet ihracı sayılmayacağı da tabiidir.

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.