

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**  
**Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü**

Sayı : 84974990-130[KDV.5/ I.1-2014-43]-103386

03.04.2017

Konu : Merkezi Yurtdışında Bulunan  
T.V. Şirketinin Türkiye  
Şubesinin Faaliyetleri Hak

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; merkezi Irak'ta bulunan bir televizyon şirketinin Ankara merkez şubesi olduğunuz, şubenizde çalışan tüm personelin ücretlerinin yurtdışı merkezinizden gelen döviz ile ödendiği, şube olarak hiçbir kazanç getirici faaliyetiniz olmadığı, faaliyetinizin tamamen haber toplama işi olduğu ve topladığınız haberlerin Türkiye'de yayımlanmadan merkez firmaya aktarıldığı belirtilerek Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesindeki istisna hükümlerinden yararlanıp yararlanamayacağınız, yapılan tüm masraflarınızın merkez firmanıza gider yansıtma faturası yöntemiyle mi, merkez firma cari hesabıyla mahsup yöntemiyle mi yansıtılacağı, ayrıca, şubenizin yapmış olduğu giderler için ödediği KDV'yi maliyet unsuru olarak mı, beyannameye indirilecek KDV olarak mı göstereceği hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

**A) KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; Kanunun birinci maddesinde yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların yalnız Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış, aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu belirtilmiş olup, bu fıkranın (a) bendinde ise Türkiye'de Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun iş yeri olan veya daimi temsilci bulunduran

yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançların, (c) bendinde de Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançlarının dar mükellefiyette verginin konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayan mükellefler yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilecektir.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun 22 nci maddesinin birinci fıkrasında; dar mükellef kurumların iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı; ikinci fıkrasında ise dar mükellefiyete tâbi kurumların ticarî veya ziraî kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümlerinin uygulanacağı, ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticarî veya ziraî faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancının bu maddenin birinci fıkrasına göre tespit edileceği hüküm altına alınmıştır.

Anılan maddenin üçüncü fıkrasında da, "*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.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hükme bağlanmış bulunmaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de yurt dışında bulunan ... şirketinin Ankara şubesi olarak Türkiye'deki faaliyetleriniz sonucu elde ettiğiniz gelirin, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri gereğince ticari kazanç hükümlerine göre belirlenmesi ve kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

## **B) GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:**

Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (14) numaralı bendinde, kanuni ve iş merkezi Türkiye de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretlerin gelir vergisinden istisna edileceği hüküm altına alınmıştır.

147 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "*Kanuni ve İş Merkezi Türkiye'de Olmayan Dar Mükellefiyete Tabi İşverence Hizmet Erbabına Döviz Olarak Ödenen Ücretler*" başlıklı (1/c) bölümünde;

*"İstisna hükmünün uygulanmasında, aşağıdaki hususlara dikkat edilecektir.*

*-İşveren sıfatıyla ücret ödemesinde bulunan kurumların, Türkiye'de herhangi bir kanuni merkezinin veya iş merkezinin bulunmaması gerekir. Türkiye'de kanuni ve iş merkezi olmayan kurumların ise tam mükellef oldukları devlette hangi statüyü taşıdıkları, tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığı herhangi bir iktisadi işletmelerinin varlığı ya da yokluğu önem taşımayacaktır.*

*-Türkiye'de hizmet arzeden gerçek kişinin işveren sıfatıyla bağlı olduğu dar mükellef kurum, söz konusu kişiye döviz olarak ödediği ücretleri, doğrudan doğruya yurt dışında elde ettiği gelirinden ayırıp vermeli, hiç bir zaman için Türkiye'de elde ettiği kazanç ile ilgilendirmemelidir. Bu çerçevede ücret erbabının Türkiye'de tam mükellef veya dar mükellef statüsünü taşıması hiç bir önem taşımayacaktır. Ödeme, yurt dışında elde edilen gelir üzerinden yapılacağı için, Türkiye'deki faaliyetler nedeniyle bu ücretler Gelir Vergisi Kanununun 40 ncı maddesi hükmüne göre gider olarak dikkate alınmayacaktır..."*

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi kurumların bünyesinde çalışan hizmet erbabına ödenen ücretlere istisna uygulanabilmesi için;

- 1-Türkiye'de hizmet arzeden gerçek kişinin bağlı olduğu işverenin dar mükellef kurum olması, bu kurumun da Türkiye'de hiçbir şekilde kazanç elde edecek şekilde faaliyette bulunmaması,
- 2-Dar mükellef kurumda çalışan kişinin hizmet erbabı ve yapılan ödemenin de ücret niteliğinde olması,
- 3-Dar mükellef kurumun Türkiye'deki personeline yapılacak ödemenin bu kurumun yurt dışı kazançlarından karşılanması,
- 4-Ücretin döviz olarak ödenmesi,
- 5-Ödenen ücretin dar mükellef kurumun Türkiye'deki hesaplarına gider olarak kaydedilmesi şartlarının bir arada taşınması gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, ... şirketinin Ankara Merkez Şubesi olarak gerçekleştirilen haber toplama ve merkeze aktarma faaliyetinin yurt dışında mukim şirket merkezinizin kazanç elde etmesine katkı sağladığı ve şirket merkezi ile aynı ticari amaç doğrultusunda faaliyet gösterdiğiniz göz önünde bulundurulduğunda şube olarak Türkiye'de ticari bir kazancınızın olduğu sonucuna varılmaktadır. Dolayısıyla Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (14) numaralı bendinde yer alan istisnaya ilişkin olarak 147 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan şartların ihlal edildiği anlaşıldığından Ankara Merkez Şubesinde çalışanlara ödenen ücretlerin Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (14) numaralı bendine göre gelir vergisinden müstesna olması mümkün değildir.

### **C) KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

- 1/1 inci maddesinde, ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu,
- 6/b maddesinde, hizmet ifalarında işlemin Türkiye'de yapılmış sayılması için hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması gerektiği,

- 11/1-a maddesinde, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetlerin KDV den istisna olduğu,

- 12/2 nci maddesinde, bir hizmetin hizmet ihracı kapsamında değerlendirilebilmesi için hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması ve hizmetten yurt dışında faydalanılması gerektiği,

hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (II.A) kısmının "2. Hizmet İhracı" başlıklı bölümünün "2.1.İstisnanın Kapsamı" ayırımında;

"3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesi kapsamında bir hizmetin KDV'den istisna olabilmesi için, aynı Kanunun (12/2) nci maddesine göre;

- Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması,

- Hizmetten yurtdışında faydalanılması,

gerekir.

*Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapıldığı, yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen fatura ve benzeri belge ile tevsik edilir.*

*Hizmetten yurtdışında faydalanılmasından kasıt, Türkiye'de yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin yurtdışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması; Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisi bulunmamasıdır."*

açıklamasına yer verilmiştir.

Öte yandan, merkezi Irak'ta bulunan televizyon şirketinin Ankara Merkez Şubesi olarak verdiğiniz haber toplama hizmetinin, canlı yayın şeklinde ya da paket programlar şeklinde yurt dışı merkez firmaya aktarıldığı anlaşılmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre şubenizce yurt dışındaki merkeze Türkiye'de verilen haber toplama hizmetinin; yurt dışındaki yerleşik firmanın Türkiye dışında gerçekleştireceği teslim ve hizmetleri için faydalanacağı mahiyette olması ve yukarıdaki şartların birlikte sağlanması halinde verilen hizmetin hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmakta olup bu şartların sağlanmaması halinde söz konusu hizmetin KDV Kanununun 1 inci maddesi gereğince KDV'ye tabi olması gerekmektedir.

#### **D) VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:**

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229 uncu maddesinde "*Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.*" hükmüne yer verilmiştir.

232 nci maddesinde ise birinci sınıf tüccarların sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek zorunda oldukları hükmüne bağlanmış bulunmaktadır.

Bu itibarla, adı geçen şirket tarafından gerek merkeze yansıtma olarak aktarılan giderler gerekse de verilen hizmetler için fatura düzenlenmesi 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.