

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü

Sayı : 39044742-010-66139

25.05.2016

Konu : Yurt dışındaki firmadan alınan hizmet karşılığı ödenen bedelin vergilendirilmesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Türkiye'de inşa ettirilerek Azerbaycan devletine yapılan gemi satışına ilişkin, Azerbaycan'da yerleşik ... Ltd. Şti 'ne ödenen pazarlama ve satış komisyonu bedeli karşılığında Şirketiniz adına düzenlenen faturanın Türk Büyükelçiliğine tasdik ettirildiği belirtilerek, Azerbaycan mukimi firmaya yapılan pazarlama ve satış komisyonu ödemelerinin KVK ve KDV Kanunu karşısındaki durumu ile 2013 yılında kayıtlara gider olarak işlenen ancak aynı yıl içinde Türkiye'den bedeli transfer edilemeyen pazarlama ve satış tutarının 2013 yılında gider olarak kabul edilip edilmeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmiştir.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; birinci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların yalnız Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış, üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu belirtilmiştir.

Aynı Kanunun "Dar mükellefiyette vergi kesintisi" başlıklı 30 uncu maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede yer alan kazanç ve iratlarının, söz konusu kazanç ve iratları avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi tevkifatına tabi tutulması gerektiği, ikinci fıkrasında ise; ticarî veya zirâî kazançta dâhil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilerce % 20 (2009/14593 sayılı B.K.K ile) oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Anılan Kanunun 'Safi kurum kazancı' başlıklı 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safî kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 38 inci maddesinde ise; "Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;
2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulur." hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümler uyarınca tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ncı maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir.193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 'İndirilecek Giderler' başlıklı 40 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde; ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safî kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceği hükmüne yer verilmiştir.

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi amacıyla yapılan genel giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için, söz konusu giderlerle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında doğrudan ve açık bir illiyet bağının bulunması ve işin önemi ölçüsünde yapılması gerekmekte olup, bu mahiyette olmayan giderlerin ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir

27.06.1997 tarihli ve 23032 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan, 01.09.1997 tarihinde yürürlüğe giren ve 01.01.1998 tarihinden itibaren uygulanmakta olan "Türkiye Cumhuriyeti ile Azerbaycan Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması"nın "Ticari Kazançlar" başlıklı 7'nci maddesinde,

"1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, sözkonusu 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.

2. 3 üncü fıkra hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet teşebbüsü diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunduğu, bu işyerine her iki Akit Devlette de, eğer bu işyeri, aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya benzer faaliyetlerde bulunan, tamamen ayrı ve bağımsız bir teşebbüs olsaydı ve işyerini oluşturduğu teşebbüsten tamamen bağımsız nitelik kazansaydı, ne kazanç elde edecek idiyse, böyle bir kazanç atfedilecektir.

3. İşyerinin kazancı belirlenirken, işyerinin bulunduğu Devlette veya başka herhangi bir yerde yapılan, yönetim ve genel idare giderlerini de kapsamına alan, işyerinin amaçlarına uygun düşen giderlerin indirilmesine müsaade edilecektir.

4. İşyeri, tarafından teşebbüs adına yalnızca mal veya ticari eşya alınması dolayısıyla doğan hiç bir kazanç bu işyerine atfedilmeyecektir.

5. Kazanç, bu Anlaşmanın başka maddelerinde ayrı olarak düzenlenen gelir unsurlarını da kapsamına aldığı, o maddelerin hükümleri bu madde hükümlerinden etkilenmeyecektir.

... " hükümlerine yer verilmiştir.

Anılan maddenin 1 inci fıkrasına göre, bu kazancın Türkiye'de vergilendirilebilmesi için Azerbaycan'da yerleşik şirketin ticari faaliyetini Türkiye'de sahip olduğu bir işyeri vasıtasıyla gerçekleştirmesi gerekmektedir. "İşyeri" tanımı ise, Anlaşmanın bir örneği ekli "İşyeri" başlıklı 5 inci maddesinde yapılmış olup, hangi hallerde diğer Devlette bir işyeri oluşacağı ve oluşmayacağı açıkça belirtilmiştir. Bu kapsamda, Azerbaycan'da mukim firmanın Türkiye'de komisyon kazançlarının elde edilmesi ile bağlantılı bir işyerinin oluşmaması durumunda, ticari faaliyetlerinden dolayı elde ettiği kazançlardan vergi alma hakkı Azerbaycan'a ait olup, Türkiye'nin bu kazançlardan vergi alma hakkı bulunmamaktadır. Ancak, bu faaliyetlerin Türkiye'de yer alan bir işyeri ile bağlantılı olarak elde

edilmesi durumunda, bu kazançlardan Türkiye'nin iç mevzuatımızın hükümleri dikkate alınarak vergi alma hakkı bulunmakta; fakat vergileme hakkı işyerinden elde edilen kazançlarla sınırlı tutulmaktadır. Bu şekilde Türkiye'de vergi ödenmesi durumunda ise, söz konusu vergi, Anlaşmanın 22 nci maddesinin 2 nci fıkrası uyarınca Azerbaycan'da ödenecek vergiden mahsup edilebilecektir

Öte yandan, indirim konusu olacak ödemenin işin önem ve genişliği ile orantılı olması, fatura ve benzeri belgelerde ayrıca belgelendirilmesi gerekmekte olup, yurt dışı mukimi firmaya yapılan komisyon ödemeleri üzerinden Şirketiniz tarafından fatura düzenlenmesi ve düzenlenen faturanın Türk Büyükelçiliğine tasdik ettirilmesi dolayısıyla pazarlama ve satış bedellerinin faturanın düzenlendiği yılda kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

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 KDV ye tabi olduğu,

- 4 üncü 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, birşeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği,

- 6/b maddesinde, hizmetin Türkiye'de yapılmasının veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasının işlemlerin Türkiye'de yapıldığını ifade ettiği,

- 9/1 maddesinde ise, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığının, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, ihracat yapan firmanız tarafından yurt dışında yerleşik firmalardan yurt dışında alınan ve yurt dışında yararlanılan pazarlama ve satış hizmetleri, KDV Kanununun 6/b maddesi uyarınca KDV nin konusuna girmediğinden, Şirketiniz tarafından sorumlu sıfatıyla KDV tevkifatı yapılmayacaktır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.