

Yurt dıŐı inşaat ve montaj iŐlerinden elde edilen kazancın kurumlar vergisi ve KDV yönünden istisna olup olmadığı.

<p style="text-align: center;">T.C. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Gelir Ve Kurumlar Vergileri Grup MüdürlüĐü</p>	
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--

Sayı :	E-62030549-125[5-2021/92]-527246	11.05.2023
Konu :	Yurt dıŐı inşaat ve montaj iŐlerinden elde edilen kazancın kurumlar vergisi ve KDV yönünden istisna olup olmadığı.	

İlgi :	
--------	--

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Şirketinizin ...'da bir firma ile anlaşma yaparak, ...'da "....." cephe montaj işlerinin koordinasyonu ve yapım iŐini üstlendiği, söz konusu işin Türkiye'den iŐçi göndermek suretiyle yapılacağı ve sadece iŐçilik faturası kesileceği belirterek, bahsi

geçen hizmet dolayısıyla elde edilen kazançların kurumlar vergisi ve KDV yönünden istisna kapsamında olup olmadığı hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup konu hakkında Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasında; *“Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler.”* hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde; yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Diğer taraftan, 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 iş yerleri 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.

Teknik hizmetler esas itibariyle inşaat, onarım ve montaj işleriyle ilgili olarak yürütülen planlama, projelendirme, mimarlık ve mühendislik, etüd, fizibilite, harita tasarım, metraj, keşif, idari ve teknik şartname ile ihale dosyası hazırlama, ihale değerlendirme, mesleki kontrollük, inşaat kontrollüğü, tasarım kontrollüğü, işletmeye alma danışmanlığı, proje ve yatırım yönetimi ve benzeri hizmetleri kapsamaktadır.

Teknik hizmetlerden elde edilen kazançların da anılan istisnadan yararlanabilmesi için bu işlerin yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla yapılması; yurt dışında ayrıca bir iş yeri veya daimi temsilci olmadan yapılan teknik hizmetlerin, hizmet ihracatı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, teknik hizmetlerin yurt dışındaki inşaat, onarım ve montaj işlerine bağlı olarak yapılma şartı bulunmamaktadır.

İnşaat, onarım ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir iş yeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı teknik hizmetlerin yurt dışında herhangi bir iş yeri olmaksızın Türkiye'den gerçekleştirilebilmesi de mümkün olabilmektedir. Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler, inşaat ve onarma işinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye'de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, kurumların yurt dışında bir inşaat ve onarım işi varsa, buna bağlı teknik hizmetler ister Türkiye'de isterse yurt dışında yapılsın, elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilecektir. Kurumların yurt dışında yaptıkları bir inşaat ve onarım işinin bulunmaması halinde ise ancak yurt dışında bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla yaptıkları teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar istisnadan yararlanılabilecektir.

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.

...”

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, alt yüklenici sıfatıyla yüklendiğiniz Suudi Arabistan'da yapılan Shamiyah Camisi cephe montaj işlerinin koordinasyonu ve yapımı işinin yurt dışında bulunan iş yeri veya daimi temsilci aracılığı ile yapılması halinde bu işle ilgili olarak Şirketinizce elde edilerek Türkiye'deki genel sonuç hesaplarına intikal ettirilecek kazancınızın, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

II- ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI YÖNÜNDEN:

"Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Suudi Arabistan Krallığı Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 01/01/2010 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Anlaşmanın "İşyeri" başlıklı 5 inci maddesinde hangi hallerde diğer devlette bir işyeri oluşacağı veya oluşmayacağı açıkça belirtilmiş olup müteahhitlik işleri bakımından işyerinin oluşmasını düzenleyen 3 üncü fıkranın (a) bendi, *"oniki ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin kontrol faaliyetleri"*nin faaliyetin icra edildiği ülkede bir işyeri oluşturacağı hükmünü öngörmektedir.

Anlaşmanın "Ticari Kazançlar" başlıklı 7 nci maddesinin 1 inci ve 2 nci fıkralarında ise;

“1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazançları yalnızca işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bu maddenin 3 üncü fıkraya hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet teşebbüsü diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunduğu, her iki Akit Devlette de bu işyerine atfedilecek kazanç, bu işyeri aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya benzer faaliyetlerde bulunan ayrı ve bağımsız bir teşebbüs olsaydı ve işyerini oluşturduğu teşebbüsten tamamen bağımsız bir nitelik kazansaydı ne kazanç elde edecek ise aynı miktarda bir kazanç olacaktır.”

hükümleri yer almaktadır.

Yine Anlaşmaya ek Protokolün 4 üncü maddesinin (a) fıkrasında, *“İnşaat veya kurma ya da bunlara ilişkin keşifle ilgili sözleşmeler yönünden bir işyerinin kazancı, sözleşmenin toplam tutarı üzerinden değil, sözleşmenin işyeri tarafından, işyerinin bulunduğu Devlette yürütülen kısmı üzerinden belirlenecek ve sözleşmenin diğer Akit Devlet dışında yürütülen kısmı işyeri kazancının belirlenmesinde dikkate alınmayacaktır.”*

hükmü bulunmaktadır.

Yukarıda hükümlerine yer verilen Türkiye – Suudi Arabistan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasında inşaat, yapım, montaj ve kurma işleri bakımından işyerinin oluşması 12 aylık süre koşuluna bağlanmış olup şirketinizin Suudi Arabistan'da Mekke İnşaatı Shamiyah Camisi cephe montaj işlerinin koordinasyonu ve yapımı işi kapsamında Suudi Arabistan'da gerçekleştireceğiniz faaliyetlerin 12 aydan kısa sürmesi halinde, bu faaliyet dolayısıyla elde edilecek kazançlar yalnızca Türkiye'de vergilendirilecek, faaliyetin 12 ayı aşması durumunda ise, Anlaşmanın 5 inci maddesinin 3 üncü fıkrasının (a) bendi gereğince Suudi Arabistan'da bir işyerine sahip olunduğu kabul edilerek elde edilecek kazançlar işyerine atfedilecek miktarla sınırlı olmak üzere Suudi Arabistan tarafından vergilendirilebilecektir.

12 aylık sürenin hesaplanmasında başlangıç tarihi olarak şantiyenin oluştuğu tarihin (müteahhidin hazırlık çalışmaları da dahil Suudi Arabistan'da çalışmalarına başladığı tarih); bitim tarihi olarak ise işin tamamlandığı veya sürekli olarak terk edildiği tarihin dikkate alınması gerekmektedir.

Suudi Arabistan'ın vergilendirme hakkı olduğu durumda, Anlaşmanın 7 nci maddesinin 2 nci fıkrası uyarınca, Suudi Arabistan'daki işyerinin ana merkezden tamamen ayrı ve bağımsız olarak düşünülmesi ve ana merkez ile olan faturalama işlemlerinde emsaline uygun ödemelerde bulunması veya hasılat elde etmesi gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, Suudi Arabistan'daki işyerinin aslında bağlı olduğu Türkiye'deki merkez işletmenin dışında bağımsız bir işletme gibi dikkate alınması gerekmektedir.

Ancak, Anlaşmanın 7 nci maddesi ile ilgili olarak işyerine

atfedilmesi gereken kazançların tespitine ilişkin yukarıda yer verilen 4 no.lu Protokol hükmünün belirleyici mahiyetteki (a) bendinin de dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre, Türkiye’de mukim şirketin inşaat, kurma ya da bunlara ilişkin keşifle ilgili sözleşmeler yönünden Suudi Arabistan’da bir işyerine sahip olması durumunda dahi, bu işyerinin kazancı sözleşmenin toplam tutarı üzerinden hesaplanmayacak, sözleşmenin Suudi Arabistan’da bulunan işyeri tarafından yürütülen kısmı üzerinden belirlenecek ve sözleşmenin Suudi Arabistan dışında yürütülen kısmı işyeri kazancının belirlenmesinde dikkate alınmayacaktır.

Bu durumda, yapılan sözleşmenin öncelikle taahhüt konusu iş ve ödeme bakımından ayrıştırılması ve bu ayrıma göre fiilen işlerin Suudi Arabistan’da bulunan işyeri tarafından etkin bir şekilde yürütülen kısmına ilişkin kazancın tespiti gerekmektedir. Dolayısıyla, şirketin sadece Suudi Arabistan’daki işyerine atfedilebilen faaliyetlerinden doğan kazançları üzerinden Suudi Arabistan’ın vergi alma hakkı olup bu ülke dışında gerçekleştirilecek olan faaliyetler nedeniyle oluşan kazançların söz konusu ülkede vergilendirilmemesi gerekmektedir.

Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için şirketinizin Başkanlığımızdan alacağı, Türkiye’de tam mükellef olduğunuzu ve tüm dünya kazançları üzerinden Türkiye’de vergilendirildiğini gösteren bir mukimlik belgesini Suudi Arabistan’daki vergi sorumlularına ibraz etmesi gerekmektedir.

Anlaşmanın Suudi Arabistan’a vergi alma hakkı tanıdığı durumda, şirketinizce söz konusu faaliyetler dolayısıyla Suudi Arabistan’da ödenen vergiler, Anlaşma’nın “Çifte

Vergilendirmenin Önlenmesi Yöntemleri” başlıklı 23 üncü maddesinin 1 inci fıkrası uyarınca, bu gelir üzerinden Türkiye’de hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir. Ancak, söz konusu mahsup Türkiye’de vergilendirilebilen gelire atfedilebilen, mahsuptan önce hesaplanan gelir vergisi miktarını aşmayacaktır.

III- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı KDV Kanununun;

– 1/1 inci maddesinde, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye’de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV’ye tabi olduğu,

– 4/1 inci 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,

– 30/a maddesinde, 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 indirilemeyeceđi,

hüküm altına alınmıştır.

Konuya ilişkin olarak 60 No.lu KDV Sirkülerinde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

“1.1.1. Yurtdışındaki İşlemler

KDV Kanununun 1 ve 6 ncı maddelerine göre, yurtdışında gerçekleşen mal teslimleri ile yurt dışında ifa edilip yine yurtdışında yararlanılan hizmetler KDV'nin konusuna girmemektedir. Türkiye'de yapılmayan işlemin bedeli üzerinden KDV hesaplanması veya böyle bir işlemin Kanundaki herhangi bir istisna hükmü ile ilişkilendirilmesi söz konusu değildir.

Buna göre, Türkiye'deki bir mükellefin;

...

– Yurt dışında yaptığı inşaat, onarım, montaj işleri,

...

Türkiye’de ifa edilmediğinden veya bu hizmetlerden Türkiye’de faydalanılmadığından KDV’nin konusuna girmemektedir.

...

8.1.1.1. Vergiye Tabi Olmayan İşlemlere İlişkin Yüklenilen KDV

KDV Kanununun 1/1 inci maddesinde, Türkiye’de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV’ye tabi olduğu; 6 ncı maddesinde de işlemlerin Türkiye’de yapılmasının, malların teslim anında Türkiye’de bulunmasını, hizmetin Türkiye’de yapılmasını veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını ifade ettiği hüküm altına alınmıştır. Bu kapsama girmeyen, yani vergiye tabi olmayan teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen vergiler indirim konusu yapılamamaktadır.

...

– Türkiye’de mukim bir inşaat firmasının yurt dışında yaptığı inşaatlara ilişkin bakım, onarım, montaj gibi hizmetlerin Türkiye’de mukim başka bir firma tarafından yurt dışında yapılması gibi işlemler KDV’ye tabi olmadığından, bu işlemler nedeniyle Türkiye’de KDV ödenmiş olması halinde, verginin konusuna girmeyen bu işlemlere ait yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

– Öte yandan, bu işlemler KDV'nin konusuna girmediğinden, ihracat veya transit taşımacılık istisnası gibi herhangi bir istisna kapsamında değerlendirilmek suretiyle KDV iadesi talep edilmesi de mümkün değildir...”

Buna göre, şirketiniz tarafından üstlenilen ...'da yapılmakta olan inşaatın dış cephe, montaj işlerinin koordinasyonu ve yapım işi, yurt dışında ifa edildiğinden ve bu hizmetten yurt dışında faydalanıldığından KDV'nin konusuna girmemektedir. Dolayısıyla yurt dışında mukim şirkete söz konusu işler dolayısıyla düzenlenecek faturalarda KDV hesaplanmayacaktır. KDV'nin konusuna girmeyen bu hizmetlerle ilgili yüklenilen KDV'nin Kanununun 30/a maddesine göre indirim ve iade konusu yapılması da mümkün bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.