

YURT DIŞINDA YAPILAN İNŞAAT, ONARIM, MONTAJ ve TEKNİK HİZMETLERDEN SAĞLANAN KAZANÇLARIN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI KARŐISINDAKİ DURUMU

STATE OF CONSTRUCTION, REPAIR, INSTALLATION AND TECHNICAL
SERVICES PROVIDED ABROAD IN TERMS OF AGREEMENT FOR THE
AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION



Mehmet Uğur KILINÇ*



Veysi ÇINAR**

öz

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun istisnalar başlıklı 5.maddesinin (h) bendinde yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye' de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançların istisna olduğu belirtilmiştir. Almanya Federal Cumhuriyeti ile Türkiye Cumhuriyeti arasında 19.09.2011 tarihinde imzalanan çifte vergilendirme anlaşması kapsamında yapılan bu işlerin iş yeri Şartının oluŐup oluŐmaması durumuna göre hangi ülkenin vergilendirilme hakkına sahip olduğu özellikli bir durumdur. Bu çalıŐmamızın amacı özellik arz eden durumlardan olan iş yeri Şartının oluŐup oluŐmaması ve buna bağlı olarak vergileme hakkının hangi ülkeye ait olacağının belirlenmesidir.

Anahtar Kelimeler: Yurtdışı, İnşaat, Montaj, Teknik Hizmet, Çifte Vergilendirme, İŞ Yeri

Jel Sınıflandırması Kodları: K34, K3

ABSTRACT

According to subparagraph (h) of Article 5 of Corporate Tax Law, titled as exemptions, income derived from construction, fixing, installation and technical services provided abroad and transferred to income statement in Turkey is exempted. According to double tax agreement signed between the Federal Republic of Germany and Turkey on 19 September 2011, the right to tax is determined by the existence of fixed place of business in that particular state. This study deals with the existence of permanent establishment and which state has the right to tax.

Keywords: Abroad, construction, installation, technical service, double taxation, place of business

JEL Classification Codes: K34, K39

* Vergi MüfettiŐ Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, mehmet.ugur.kilinc@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-4414-0529

** Vergi MüfettiŐ Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, veysi.cinar@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0001-6235-7708

Kılınç, M.U., Çınar, V. (Nisan 2019), Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançların Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması KarŐısındaki Durumu, *Vergi Raporu*, 235, (69-75).

GİRİŞ

Kurumlar Vergisi Kanun'un 5. Maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye' de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançların istisna olduğu belirtilmiştir. Bu kazançların istisnasında özellik arz eden hususlardan bir tanesi de söz konusu işlerin yurt dışında sabit bir iş yerine bağlı olarak yapıp yapılmaması ile inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetlerin yapıldığı ülkeler ile Türkiye Cumhuriyeti arasında imzalanan çifte vergilendirme anlaşmaları karşısında vergilendirmenin hangi ülkeye ait olacağı konusudur.

1- YASAL MEVZUAT

1.1- Kurumlar Vergisi Kanunu ve 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde, yurt dışında yapılan inşaat onarım, montaj ve teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançların başka herhangi bir şart aranmaksızın istisna olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca aynı kanunun 5'inci maddesinin üçüncü fıkrasında iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilemeyeceği belirtilmiştir.¹

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. Maddesinin (g) bendinde kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan ku-

rum kazançlarının istisna olduğu belirtilmiştir. Söz konusu şartlar şöyledir;

- 1) Bu kazançların, doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- 2) Kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,
- 3) Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.

Bu bent uyarınca toplam vergi yükü, birinci fıkranın (b) bendindeki tanıma göre tespit edilir.²

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun diğer indirimler başlıklı 10.maddesinin (ğ) bendinde Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'sinin kazancın bulunması halinde kurum kazancından indirilebileceği belirtilmiştir.³

¹ Vergi Müfettişleri Derneği. Türk Vergi Kanunları. Vergi Müfettişleri Derneği. Mayıs 2018. S.440.

² Vergi Müfettişleri Derneği. Türk Vergi Kanunları. Vergi Müfettişleri Derneği. Mayıs 2018. S.440.

³ Vergi Müfettişleri Derneği. Türk Vergi Kanunları. Vergi Müfettişleri Derneği. Mayıs 2018. S.455.

Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen istisna kazançların uygulamasına ilişkin olarak 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 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;

- İnşaat, onarım ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir işyeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı teknik hizmetlerin yurt dışında herhangi bir işyeri 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 işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yaptıkları teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar istisnadan yararlanılabilecektir. Teknik hizmetler esas itibarıyla inşaat, onarım ve montaj işleriyle ilgili olarak yürütülen planlama, projelendirme, mimarlık ve mühendislik, etüd, fizibilite, harita tasarımı, 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.⁴

1.2- Almanya Federal Cumhuriyeti ile Türkiye Cumhuriyeti Arasında İmzalanan Çifte Vergilendirme Anlaşması

Almanya Federal Cumhuriyeti ile Türkiye Cumhuriyeti Arasında 19.09.2011 Tarihinde İmzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 5. maddesinin 3 numaralı bendinde;

“-“işyeri” terimi aşağıdakileri de kapsayacaktır:

- a) altı ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin gözetim faaliyetleri
- b) bir teşebbüs tarafından, çalışanları veya teşebbüs tarafından bu amaçla görevlendirilen diğer personel aracılığıyla bir Akit Devlette ifa edilen ve herhangi bir 12 aylık dönemde toplam altı ayı aşan bir süre veya sürelerde devam eden (aynı veya bağlı proje için), danışmanlık hizmetleri de dahil, hizmet tedarikler” hükmü yer almaktadır.

Söz konusu anlaşmanın ticari kazançlar başlıklı 7. Maddesinde;

“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 bu diğer Devlette, yalnızca bu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere vergilendirilebilir.” hükmü yer almaktadır.⁵

⁴ “1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği”. (http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuat/kv17Teb_06022019.pdf). Erisim Tarihi:10 Aralık 2018

⁵ “Türkiye Cumhuriyeti İle Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında İmzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması”. (http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/TURKCE_METIN/ALMANYA_01012011.pdf). Erişim Tarihi: 12 Aralık 2018

2- DEĞERLENDİRME

Yukarıda mevzuat hükümleri dikkate alındığında yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj hizmetleri ile bu işlere bağlı olarak yapılan teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar başka herhangi bir şart aranmaksızın Türkiye’de kurumlar vergisinden istisnadır. Ancak yurt dışında herhangi bir inşaat, onarım ve montaj işi bulunmayan mükelleflerin ifa ettikleri teknik hizmetler ise yurt dışında bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yapılması durumunda istisna olmaktadır. Yurt dışında herhangi bir işyeri veya daimi temsilci bulunmadığı ve teknik hizmetlerin yurt dışında inşaat, onarım ve montaj hizmetlerine bağlı olarak ifa edilmediği durumlarda teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar istisna olmayacak, bu şekilde elde edilen kazançlar hizmet ihracatı olarak değerlendirilip vergilendirilecektir. İş yeri tabiri ise gerek iç mevzuat hükümlerimiz gerekse de çifte vergilendirme anlaşmaları kapsamında detaylı olarak açıklanmıştır. Ayrıca Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 21.03.2018 tarih ve 51421814-125[1-2016-99]-25637 sayılı özelgesinde de Almanya mukimi şirketler tarafından verilen hizmetlerin Türkiye’de vergilendirilebilmesi için gerekli olan “işyeri” oluşturma ölçütü, yalnızca fiziki bir yerle sınırlı olmayıp, şirketin personeli aracılığıyla Türkiye’de vereceği hizmetler de yukarıda belirtilen süre şartına bağlı olarak Türkiye’de bir işyeri oluşturabilmektedir. Almanya mukimi bir şirketin Türkiye’de yurt dışı firmanın personelleri aracılığı ile yapmış olduğu montaj hizmetlerinin Türkiye’de vergilendirilebilmesi için personellerin 6 aylık süreyi aşacak şekilde montaj hizmetini ifa etmeleri gerektiği belirtilmiştir.⁶

Özelge ve ilgili mevzuat hükümleri dikkate alındığında Almanya da yapılan inşaat, onarım,

montaj ve bu işlere bağlı olarak ifa edilen teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar başka herhangi bir şart aranmaksızın istisnadır. Ancak Almanya’da herhangi bir inşaat, onarım ve montaj işine bağlı olmaksızın yapılan teknik hizmetlerden elde edilen kazançların ise istisna olabilmesi için işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yapılması gerekmektedir. Aksi takdirde teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar hizmet ihracatı kapsamında sayılacak ve vergilendirilecektir. Böyle bir durumda mükelleflerin Kurumlar Vergisi Kanununun 10.maddesinin (ğ) bendinde belirtildiği üzere teknik hizmetlerden elden ettikleri kazançların %50’si kazancın bulunması halinde kurum kazancından indirebilme imkanları bulunmaktadır. İş yeri tabiri ise iki ülke arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasından da görüleceği üzere sadece fiziki olarak bir işyerini kapsamamakta, söz konusu işlerin 6 ayı aşan bir sürede devam etmesi veya bu işlerin personeller aracılığıyla da 6 ayı aşan bir sürede ifa edilmesi durumunda iş yeri şartının oluşacağı görülmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5.maddesinin (h) bendinde yer alan istisnanın amacı yurt yapılan inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetlerden sağlanan vergisi yurt dışında ödenen kazançların Türkiye’de ayrıca veriletilmesinin önüne geçilmesi ve bu alanlarda faaliyet gösteren şirketlerin teşvik edilmesidir. Ancak ilgili ülkelerle yapılan anlaşmalar çerçevesinde fiziki bir işyerinin bulunmadığı ve yurt dışında inşaat, onarım ve montaj hizmetlerinin olmadığı durumlarda teknik hizmetlerden elde edilen kazançların istisna olabilmesi Almanya örneğinden de görüleceği üzere belirli sürelerle (Almanya için 6 ay) bağlanmıştır. Ülkemizdeki şirketlerin inşaat,

⁶ “Almanya Mukimi Bir Şirkette Alınan Montaj Hizmetinin Vergilendirilmesi”. (http://www.gib.gov.tr/uluslararası_mevzuat). Erişim Tarihi: 15 Ocak 2019

onarım ve montaj hizmetlerinin olmadığı durumlarda ifa ettikleri teknik hizmetleri için fiziki olarak bir işyeri kurabilme şansları olmamaktadır. Ayrıca söz konusu teknik hizmetler 6 aydan daha kısa süreli de olabilmektedir. Böyle durumlarda mükellefler teknik hizmetlerden elden edilen kazançlar için Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetlerden yararlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlara ilişkin istisnadan yararlanamamakta ancak aynı kanunun 10.maddesinin (ğ) bendinde yer alan indirimden yararlanabilmektedirler. Bunu bir örnekle açıklayalım.

Örnek: X. A.Ş. Almanya' da yerleşik Y firmasına personeli Mehmet ÇINAR' ı Almanya' ya göndererek 01.02.2018-11.10.2018 tarihle-

ri arasında teknik hizmet vermiş, bu hizmetten 100.000,00 Euro Kazanç elde etmiş ve söz konusu kazançları 11.10.2018 tarihi itibarıyla Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirmiştir. X A.Ş' nin yurt dışında herhangi bir inşaat, onarım ve montaj işi bulunmamaktadır. İlgili şirketin yurt içinde gerçekleştirmiş olduğu ticari faaliyetinden elde ettiği hasılat 2.000.000,00-TL ve gerek yurt içinde gerekse de yurt dışında yapmış olduğu faaliyetlerine ilişkin katlandığı giderler toplamı 700.000,00-TL' dir. Bu giderin 200.000,00-TL' lik kısmı X A.Ş' nin Almanya' da personeli Mehmet ÇINAR aracılığıyla yapmış olduğu teknik hizmet dolayısıyla katlandığı giderlerden kaynaklanmaktadır. Bu durumda X A.Ş' nin 2018 yılında ödeyeceği kurumlar vergisi tutarı nedir? (11.10.2018 tarihi Euro Kuru: 6,9147)

X A.Ş' nin 2018 yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesi
Ticari Bilanço Karı: (2.000.000,00- 700.000,00) + (100.000,00x6,9147)
Ticari Bilanço Karı: 1.991.470,00
Kanunen Kabul Edilemeyen Giderler : 200.000,00**
Kar ve İlaveler Toplamı: 2.191.470,00
Zarar Dahi Olsa İndirilecek İndirim ve İstisnalar
Yurt Dışı Şube Kazançları :(K.V.K. Mad. 5/1-g): 691.470,00
Kurumlar Vergisi Matrahı : 1.500.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (%20) :300.000,00-TL

** X A.Ş' nin Almanya personeli Mehmet ÇINAR aracılığıyla gerçekleştirdiği ve istisna kazanç olarak beyan ettiği teknik hizmetlere ilişkin 200.000,00-TL' yi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5.maddesinin 3. fıkrası uyarınca istisna dışı kurum kazancından indirmesi mümkün olmayıp, kanunen kabul edilmeyen gider olarak eklenmiştir.

Söz konusu örnekten de görüleceği üzere X A.Ş' nin Almanya' da personeli Mehmet ÇINAR aracılığıyla gerçekleştirdiği teknik hizmet 8 ay 9 gün yani 6 ayı aşmakta ve iş yeri oluşmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanununun 5.maddesinin 1. Fıkrasının g bendindeki hükümleri çerçevesinde X

A.Ş' nin bu hizmetten elde ettiği istisna kazanç tutarının 691.470,00 TL'si için vergileme hakkı Almanya Federal Cumhuriyeti'ne ait olacak ve bu kazançlar Türkiye' de kurumlar vergisinden istisna olacak olacaktır. Söz konusu kazanç X A.Ş' nin 2018 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesine zarar dahi olsa indirilecek indirim ve istisnalar bölümünde yer alan 40 No.lu kulakçığına- yurt dışı şube kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-g) yazılarak istisna kazanç olarak beyan edilecektir.

Yukarıdaki örnekte X A.Ş'nin personeli Mehmet ÇINAR aracılığıyla Almanya'da gerçekleştirdiği teknik hizmet işini 01.02.2018-02.04.2018

tarihleri arasında tamamlandığını varsayalım. Bu durumda X A.Ş.'nin 2018 hesap dönemi kurumlar vergisi beyanname özeti aşağıdaki olacaktır. (02.04.2018 tarihi Euro Kuru: 4,88)⁷

X A.Ş.'nin 2018 yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesi
Ticari Bilanço Karı: (2.000.000,00- 700.000,00) + (100.000,00x4,88)
Ticari Bilanço Karı: 1.788.000,00
Kanunen Kabul Edilemeyen Giderler : 100.000,00***
Kar ve İlaveler Toplamı: 1.888.000,00
Zarar Dahi Olsa İndirilecek İndirim ve İstisnalar
Yurtdışı İnşaat ve Onarma İşlerinden Sağlanan Kazançlar (K.V.K. Mad. 5/1-h): 6 ayın altında (2 ay 1 gün) olduğu için istisnadan yararlanamaz
KAR: 1.888.000,00
Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İndirim ve İstisnalar
Türkiye'den Yurtdışı Mukim Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Sağlanan Kazançların %50'si(K.V.K.Mad.10/1-ğ): 244.000,00 (488.000,00x0,5 = 244.000,00)
Kurumlar Vergisi Matrahı: 1.888.000,00- 244.000,00
Kurumlar Vergisi Matrahı : 1.644.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (%20) :328.800,00-TL

*** X A.Ş.'nin personeli Mehmet ÇINAR aracılığıyla Almanya'da gerçekleştirdiği ve istisna şartlarını sağlamayan teknik hizmet dolayısıyla elde ettiği kazancın yarısı olan 244.000,00-TL kurumlar vergisi beyannamesinin kazancın bulunması halinde indirilecek indirim ve istisnalar bölümünde yer alan 70 No.lu kulakçığına- Türkiye'den Yurtdışı Mukim Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Sağlanan Kazançların %50'si(K.V.K.Mad.10/1-ğ) bölümüne yazılarak kurum kazancından indirilebilecektir. Dolayısıyla X A.Ş.'nin personeli Mehmet ÇINAR aracılığıyla Almanya'da gerçekleştirdiği teknik hizmet dolayısıyla katlandığı giderlerin yarısı olan 100.000,00-TL ilgili dönem kazancına kanunen kabul edilme- yen gider olarak (KKEG) eklenmiştir.

Söz konusu örnekten de görüleceği üzere X A.Ş.'nin Almanya' da personeli Mehmet ÇINAR aracılığıyla gerçekleştirdiği teknik hizmet 2 ay 1 gün yani 6 ayın altında olduğu içi iş yeri oluşmamaktadır. Dolayısıyla X A.Ş.'nin teknik

hizmet işinden elde ettiği ve Türkiye' de genel sonuç hesaplarına intikal ettirdiği 488.000,00-TL tutarındaki kazanç için Almanya Federal Cumhuriyeti'nin vergileme hakkı olmayacak ve vergileme hakkı Türkiye' ye ait olacaktır. Vergilendirmenin iç mevzuatımıza göre yapıldığı bu durumda teknik hizmetleri Almanya'da herhangi bir işyerine veya inşaat, onarım ve montaj işine bağlı olarak yapmayan X A.Ş.'nin bu faaliyetten elde ettiği 488.000,00-TL kazanç hizmet ihracatı kapsamında değerlendirilecektir. X. A.Ş. hizmet ihracatı kapsamında değerlendirilen söz konusu kazanç için kurumlar vergisi kanununda yer alan yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetlerden yararlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançla ilişkin istisnadan ve yurtdışı şube kazançları istisnasından yararlanamayacaktır. Ancak X A.Ş.'nin kurumlar vergisi kanununun 10.maddesinin (ğ) bendinde yer alan indirimden yararlanma hakkı bulunmaktadır.

⁷ "TCMB Döviz Kurları". (https://www.tcmb.gov.tr/kurlar/kurlar_tr.html) Erişim Tarihi: 10 Ocak 2019

SONUÇ

Yurt dışında herhangi bir inşaat, onarım, montaj ve bu işlere bağlı olarak yapılan teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar herhangi bir şart aranmaksızın kurumlar vergisinden istisnadır. Mükelleflerin yurt dışında herhangi bir inşaat, onarım ve montaj işinin bulunmadığı durumlarda teknik hizmetlerden elde edilerek Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançların istisna olabilmesi için bu işlerin yurt dışında işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yapılması gerekmektedir. Yurt dışında herhangi bir inşaat onarım, montaj hizmetine bağlı olarak yapılmayan ve söz konusu işleri yurt dışında herhangi bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yapmayan mükelleflerin teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar için istisnadan yararlanma hakkı bulunmamaktadır. Böyle durumlarda teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar hizmet ihracı sayılacak ve vergilendirilecektir. Vergi mevzuatımızda teknik hizmetlerden elden edilen kazançların istisna olabilmesi için inşaat, onarım

ve montaj işlerinde olduğu gibi herhangi bir iş yeri şartı aranmaması veya kurumlar vergisi kanununun diğer indirimler başlıklı 10.maddesinin (ğ) bendinde yer alan %50 oranının arttırılması yönünde bir düzenleme yapılması hizmet ihracatı kapsamında teknik hizmet veren mükelleflerin teşvik edilmesini sağlayacaktır. Böyle bir düzenlemenin ülkemizin bu alandaki hizmet ihracatının artmasına katkı sağlayacağı ve bu sayede cari açığın kapatılmasında etken olacağı gerçeği kuvvetle muhtemeldir.

KAYNAKÇA

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- Almanya Federal Cumhuriyeti ile Türkiye Cumhuriyeti Arasında 19.09.2011 Tarihinde İmzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması
- Deniz Vergi Dairesi Başkanlığının 21.03.2018 tarih ve 51421814-125[1-2016-99]-25637 Sayılı Özelgesi
- www.tcmb.gov.tr