

DENET SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 15.01.2013

Sirküler No : 2013/032

TÜRKİYE'DEN YURTDIŞI MUKİMİ KİŞİ VE KURUMLARA VERİLEN HİZMETLERDE KURUMLAR VERGİSİ İNDİRİMİ

1. GENEL BİLGİ:

Maliye Bakanlığı, çıkarmış olduğu [7 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği](#) ile (R.G. 31.12.2012-28514 4. Mükerrer), 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde bazı değişiklikler yapmıştır.

Tebliğde yer alan önemli düzenlemelerden birisi de, 6322 sayılı Kanunla, KVK'nun 10 ncu maddesine eklenen (ğ) bendi ile ilgilidir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'na 15.06.2012 tarihinde eklenen 10/ğ bendi ile 15.06.2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere,

“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 ve veri saklama hizmeti 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’si” sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited’in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2011 yılında 5,7 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 135 ülkede bulunan 1.118 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 49.000 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Denet’in müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz, iktibas edilemez.

6322 sayılı Kanunun genel gerekçesinde ve bu maddeye ilişkin gerekçesinde bu hükmün getiriliş amacı; nitelikli iş gücü için Türkiye’de istihdam olanaklarının artırılması, beyin göçünün önlenmesi ve yüksek katma değerli hizmet ihracatının teşvik edilmesi suretiyle, ülke ekonomisinin uluslararası rekabetçiliğinin artırılması olarak açıklanmıştır.

7 no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde, bu indirim kapsamına, indirimden yararlanma şartlarına ve indirim kapsamında değerlendirilecek kazancın tespitine ilişkin olarak detaylı açıklamalara yer verilmiştir. Tebliğ yeteri kadar açık olmakla birlikte, aşağıdaki bölümlerde, Tebliğ’de yapılan düzenlemelere ilişkin açıklamalarımıza ve tereddüt edilen bazı konulardaki görüşlerimize yer verilmiştir.

2. İNDİRİM KAPSAMINDAKİ HİZMETLER:

İndirime konu edilebilecek kazançlar, Kanun’da sayılan faaliyetlerden elde edilen kazançlar ile sınırlı olup, bunlar:

- Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetleri ile,
- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleridir.

3. İNDİRİMDEN FAYDALANMA ŞARTLARI:

Tebliğ’de indirimden faydalanma şartları maddeler halinde açıklanmış olup bu şartlara ve Tebliğ açıklamalarına aşağıda değinilmiştir.

- a) **Şirketin ana sözleşmesinde yazılı esas faaliyet konuları arasında, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, veri saklama, eğitim ve sağlık hizmetleri sunmak olmalıdır.**

İndirimden yararlanabilmenin ilk şartı, indirim uygulamasına konu edilecek hizmetin (bir veya birden fazla), Şirketin ana sözleşmesinde yazılı esas faaliyet konuları arasında bulunmasıdır.

Tebliğ’in kamuoyu ile paylaşılan taslak metninde, indirimden yararlanabilecek mükellef sayısını sınırlandıran açıklamalar yer almakta idi. İndirim konusu hizmetlerin sadece bu amaçla kurulmuş şirketler tarafından verilmesi, bu hizmetleri veren şirketlerin başka faaliyetlerle uğraşmıyor olması ve bu şirketlerin sadece yurtdışına yönelik faaliyetlerde bulunuyor olması öngörülmüş idi.

Ancak Tebliğ taslağındaki bu yaklaşımdan vazgeçilmiş olup, indirim konusu hizmetlerin yanı sıra başka faaliyetlerle de uğraşılıyor olması veya bu hizmetlerin Türkiye’de yerleşmiş olan kişilere de veriliyor olması halinde de indirim uygulamasından yararlanmak mümkün hale getirilmiştir. Bu gibi durumlarda, sadece Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilen hizmetlerden elde edilen kazancın %50’sine indirim uygulanabileceği tabiidir.

Dolayısıyla, indirim kapsamındaki hizmetleri yurtdışına vermekte/ verecek olan ve indirim uygulamasından faydalanmak isteyen mükelleflerin, ana sözleşmelerini inceleyerek faaliyet konuları arasında bu hizmetlerin yer alıp almadığını kontrol etmeleri, yer almıyor olması halinde ana sözleşmede gerekli değişiklikleri yapmaları gerekecektir.

Öte yandan sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin, elde ettikleri kazançlara indirim uygulanabilmesi için Sağlık Bakanlığı'ndan alınan ruhsat çerçevesinde, eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelerin ise Milli Eğitim Bakanlığı'ndan alınan izin belgesi veya ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunuyor olmaları gerekmektedir.

b) Hizmetin, Türkiye'den münhasıran yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için yapılmış olması gerekmektedir.

Söz konusu hizmetlerden;

- gerçek kişilere verilenlerde, hizmet verilen gerçek kişilerin, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişiler olması,
- kurumlara verilenlerde, hizmet verilen kurumların iş yeri, kanuni ve iş merkezinin yurt dışında bulunuyor olması gerekmektedir.

İndirim kapsamındaki hizmetlerin fiilen verilmesi gerekmekte olup, bu alanlarda sunulan asistanlık, danışmanlık ve aracılık gibi hizmetlerden elde edilen kazançların indirime konu edilmesi mümkün değildir.

Örneğin, yurtdışında yerleşik hastaların Türkiye'deki hastanelerden hizmet alması konusunda hastalara danışmanlık hizmeti veren veya Türkiye'deki hastanelere komisyon karşılığı olmak üzere yurtdışında yerleşik hastaları yönlendirme faaliyetinde bulunan mükellefin, bu kapsamdaki kazançlarının indirime konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

c) Hizmete ilişkin faturanın yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi gerekmektedir.

İndirim kapsamındaki hizmetler ile ilgili olarak düzenlenecek faturanın, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişi ve/veya iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan kurum adına düzenlenmesi gerekmektedir.

d) Verilen hizmetlerden yurt dışında yararlanılmalıdır.

Yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için verilen hizmetin, bu kişilerin ve/veya kurumların Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerekmektedir.

Örneğin, Türkiye'de bir inşaat projesini yürütmekte olan Almanya mukimi X Şirketinin, Türkiye'de açmış olduğu şubesinde yararlanılmak üzere verilen mühendislik hizmetinin (fatura yurtdışına düzenlense bile) indirim kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

e) Eğitim ve sağlık hizmetlerinin yararlanıcısının yurt dışında olması gerekmektedir.

Bu hizmetler, fiziki olarak Türkiye’de verilmekle birlikte, yararlanıcısının Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişiler olması gerekmektedir.

Örneğin, yabancı uyruklu olmakla birlikte Türkiye’de yerleşmiş olan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetlerinden elde edilen kazancın indirim kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

4. TÜRKİYE’DEN YURT DIŞI MUKİMİ KİŞİ VE/VEYA KURUMLARA VERİLEN HİZMETLERDEN ELDE EDİLEN KAZANCIN TESPİTİ, KAYITLARDA İZLENMESİ VE BEYANI:

a) İndirim tutarının tespiti

İndirim tutarı, indirim kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasıllardan, bu hasılların elde edilebilmesi için yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın %50’sidir.

Bu tutar, kurumlar vergisi beyannamesinin “Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler” bölümünde gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılabilecektir.

İlgili yılda diğer indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları nedeniyle yeterli kurum kazancı oluşmadığı için indirim konusu yapılamayan tutar izleyen dönemlere devredilemeyecektir.

Örneğin, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kuruma, 80 TL tutarında mühendislik hizmeti veren mükellef A’nın, ilgili yıl kurum kazancı 30 TL ise, yurt dışına verilen hizmetler sebebiyle hak kazanmış olduğu (80 TL x %50 =) 40 TL tutarındaki indirim hakkının kullanılmayan 10 TL tutarındaki kısmı, izleyen yıllarda kullanılamayacaktır.

b) Kazançların kayıtlarda izlenmesi

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, indirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen faaliyetlerin hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, ayrı ayrı tespit edilebilmesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

İndirim kapsamında olan veya olmayan faaliyetlerle doğrudan ilişkilendirilemeyen müşterek genel giderler, dağıtım yoluyla paylaşılacaktır. Dağıtım yapılırken, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan hasılların toplam hasıllara oranı esas alınacaktır.

Müşterek kullanılan sabit kıymetlerin amortismanlarının ise, bu sabit kıymetlerin her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir. Hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar ise, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulmalıdır.

Örneğin cari yıldaki toplam hasılat 100 TL., indirim kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasılat 15 TL. ise; müşterek genel giderlerin %15'i indirim kapsamındaki faaliyetler ile, kalan %85'i ise indirim kapsamına girmeyen faaliyetler ile ilişkilendirilecektir.

c) İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetlerine ilişkin bildirim ve belgeler

Eğitim ve sağlık hizmeti veren ve indirimden yararlanan işletmelerin, her bir geçici kurumlar vergisi beyannamesi ekinde en az aşağıdaki bilgileri içeren bir formu ek olarak vermeleri gerekmektedir:

- hizmet verilen yurt dışı yerleşik gerçek kişilere ilişkin ad-soyad ya da unvan, hangi ülkenin uyuğunda olduğu, pasaport numarası,
- düzenlenen faturanın tarih ve sayısı,
- verilen hizmetin niteliği ve
- hizmet bedeli.

Bunun yanı sıra, ilgili bakanlıkça (Sağlık veya Milli Eğitim Bakanlığı) verilen izin belgesi veya ruhsatın bir örneğinin, indirimden faydalanılacak ilk yıl, yıllık kurumlar vergisi beyanname verme süresi içerisinde bağlı bulunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

d) Esas faaliyet konusu dışındaki gelirler

İlgili şirketlerin esas faaliyet konusu dışındaki işlemlerinden elde ettikleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin indirim kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, kasadaki dövizlerin değerlemesinden kaynaklanan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir. Ancak indirim kapsamına giren faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin vade farkı ve kur farkı gibi gelirlerin indirim tabi tutulacak kazancın tespitinde dikkate alınması gerekir.

5. KAZANCIN %50’SİNİN VERGİDEN “İSTİSNA” DEĞİL, KURUM KAZANCINDAN YAPILACAK “İNDİRİM” OLARAK TANIMLANMIŞ OLMASININ NETİCELERİ:

Dikkat edilecek olursa konuya ilişkin yasal düzenlemede, kazancın yarısının vergiden “*istisna*” olduğu değil, kurum kazancının tespitinde “*indirim*” olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir. Tanımlamada “*indirim*”in tercih edilmiş olmasının neticeleri şunlardır:

a) İstisnaların aksine, indirim konusu yapılacak kazançlara ilişkin giderlerin kurum kazancından indirilmesi mümkündür.

Bilindiği üzere Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, iştirak hissesi 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 indirilmesinin kabul edilmeyeceği hükmü yer almaktadır.

Türkiye’den yurtdışına verilen hizmetlerden elde edilen kazançlar için “indirim” yerine, “*istisna*” öngörülmüş olsa idi; bu kazançların elde edilmesi için yapılan giderlerin, sadece kurumlar vergisinden istisna edilen söz konusu kazançların tespitinde indirim konusu yapılabilmesi mümkün olacak idi. Öte yandan, istisna kapsamındaki faaliyetlerin zararlar sonuçlanması halinde, zarar tutarının “*kanunen kabul edilmeyen gider*” olarak dikkate alınması gerekecekti.

Türkiye’den yurtdışına verilen hizmetlerden elde edilen kazançlara “indirim” müessesesi öngörüldüğünden, yukarıdaki “*istisna*” kazançlara ilişkin olarak yer verilen açıklamalar, bu faaliyetlere ilişkin gider ve zararlar için geçerli değildir. Bir başka deyişle, Türkiye’den yurtdışına verilen ve indirim kapsamına giren faaliyetlere ilişkin gider ve zararların kazançtan düşülmesinde sınırlama yoktur.

b) İndirim kurum kazancının bulunması halinde kullanılabilir. Kullanılmayan indirim hakları sonraki yıllara devredilemez.

Türkiye’den yurtdışına verilen hizmetlerden elde edilen kazançlara uygulanacak “indirim”e, Kurumlar Vergisi Kanununun “*Diğer İndirimler*” başlıklı 10 uncu maddesinde yer verilmiştir.

Bu madde ile düzenlenen indirimler, esasen kazancın bulunması halinde beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilen, kazancın yetersiz olması halinde ise sonraki yıllara devretmeyen indirimlerdir.

Bu nedenle, hizmet ihracatı nedeniyle hak kazanılan indirim tutarlarının, kazanç yetersizliği nedeniyle ilgili yılda yararlanılmayan kısımları da izleyen dönemlere devretmeyecektir.

6. TEBLİĞ’DE DEĞİNİLMEYEN KONULARA İLİŞKİN GÖRÜŞLERİMİZ:

- Tebliğ’de yasa hükmünün yürürlüğe girdiği tarih olan 15.06.2012 tarihinden önce başlayıp, bu tarihten sonra tamamlanacak hizmetlerden elde edilen kazançların, indirim konusu edilip edilemeyeceği hakkında herhangi bir açıklama bulunmamaktadır.

Bize göre, hizmetin tamamlandığı ve kazancın kesinleştiği tarihin esas alınması ve dolayısıyla 15.06.2012 tarihinden önce başlamakla birlikte bu tarihten sonra tamamlanan hizmetlerden elde edilen kazançların da indirim konusu edilebilmesi gerekmektedir.

- Öte yandan yasa hükmünün yürürlüğe girdiği tarih olan 15.06.2012 tarihinden önce tamamlanan ve dolayısıyla faturası da bu tarihten önce düzenlenmiş olan hizmetler dolayısıyla, 2012 yılına ilişkin Kurumlar Vergisi beyannamesinde indirim uygulamasından yararlanmanın mümkün olup olmadığı konusunda da Tebliğ’de herhangi bir açıklama yer almamaktadır.

Bilindiği üzere kurumlar vergisinde, vergilendirme dönemi hesap dönemidir.Yani kazanç yıllık beyan esasına göre vergilendirilmektedir. Bu yüzden, hesap dönemi olarak takvim yılını esas alan mükellefler açısından, indirim kapsamına giren hizmetlerin 2012 yılı içinde tamamlanmış olmasının, indirim uygulamasından yararlanmak için yeterli olduğu kanaatindeyiz. Bir

diğer deyişle, bize göre indirim kapsamındaki hizmetin faturası 15.06.2012 tarihinden önce düzenlenmiş olsa dahi, indirim uygulamasından yararlanılabilmelidir.

- İndirime konu kazancı bulunan mükellefler, bu indirim haklarını geçici vergi dönemleri itibariyle de kullanabileceklerdir.
- İndirim kapsamındaki hizmetlerin, kurumların yurt dışında bulunan şubelerine verilmesi durumunda da, bu hizmetlerden elde edilen kazançların indirim uygulamasından yararlanabileceği kanaatindeyiz. Buna karşılık, serbest bölgelerde faaliyet gösteren kurumlara verilen hizmetler için, indirim uygulamasından yararlanamayacağı anlaşılmaktadır.

Zira, serbest bölgeler, esas itibariyle Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olup, belli koşullar altında, sadece ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen yerlerdir.

KVK md 10/ğ'de veya maddeye ilişkin açıklamaların yer aldığı Tebliğ'de serbest bölgelerin, indirim uygulaması açısından "yurt dışı" sayılabileceğine ilişkin özel bir düzenleme de mevcut değildir.

İndirimden yararlanabilmek için, "hizmetin, Türkiye'den münhasıran **yurt dışı** mukimi kişi ve/veya kurum için yapılmış olması" gerekmekte olup, serbest bölgelerde faaliyet gösteren şirketlerin, indirim uygulaması bakımından yurtdışında mukim kişi ve /veya kurum olarak değerlendirilemeyeceği görüşündeyiz.

- Hizmetlerin verildiği tarihlerde, şirket ana sözleşmesinde yazılı esas faaliyet konuları arasında bu hizmetlerin yer almaması, bu hizmetlerin esas faaliyet konularına eklenmesi için gerekli ana sözleşme değişikliğinin hizmet tamamlandıktan sonra yapılması halinde, bu hizmetlerden elde edilen kazançların indirime konu edilip edilemeyeceği hakkında da Tebliğ'de herhangi bir açıklama bulunmamaktadır.

Bize göre, indirimin düzenlendiği yasa hükmünün amacı, katma değeri yüksek hizmet ihracatının teşvik edilmesidir. Dolayısıyla, ilgili döneme ilişkin Kurumlar Vergisi Beyannamesi'nin verileceği tarihe kadar ana sözleşme değişikliğinin yapılmış olması halinde, bu şekil şartının, hizmet tamamlandıktan sonra yerine getirilmiş olmasının, indirimden yararlanmaya engel teşkil etmemesi gerektiği kanaatindeyiz. Kaldı ki indirim hükmü 15.06.2012 tarihinde yürürlüğe girdiği halde, indirim şartlarını düzenleyen 7 no.lu Tebliğ 31.12.2012 tarihinde yayımlanmıştır. Ana sözleşmeleri bu açıdan eksik olan mükelleflerin düzenlemeye uyum için belli bir zamanlarının olduğu kabul edilmelidir. Diğer taraftan, yeni Türk Ticaret kanunu ile Ultra Vires ilkesi kaldırıldığı için anonim ve limited şirketlerin iştigal konusu dışında yapacağı işlemlerin sonuçları, üçüncü kişilerin iyi niyeti çerçevesinde korunacaktır. Yani temsile yetkili kişilerin, iştigal konusu dışındaki işlemleri de şirketleri bağlayacaktır. Eski düzenlemede söz konusu işlemler yok hükmünde kabul edilmekteydi. Bu açıdan da indirim kapsamına giren faaliyetlerin ana sözleşmelerde yazılı olması şartının anlamı yoktur.

Saygılarımızla.

DENET SİRKÜLER
Sayı : 2013/032-7