

TÜRKİYE'DE YERLEŞİK OLMAYANLAR TARAFINDAN TÜRKİYE'DE YAPILAN MAL TESLİMLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

TAXATION ON GOODS SUPPLIED IN TURKEY
BY THE NON-RESIDENTS



Arif AYLUCİTARHAN*



Sezai KAYA**

ÖZ

Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan kurumlar (Türkiye'de mukim olmayanlar) tarafından Türkiye'de yapılan mal teslimlerinin Kurumlar Vergisi ve KDV açısından değerlendirilmesi önem arz etmektedir.

Kurumlar Vergisi gereği, kazancın elde edilmesi kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin veya daimi temsilcisinin bulunması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtası ile sağlanması gerekmektedir. Dolayısı ile konu açısından Türkiye'de kurumlar vergisinin konusuna giren bir durum söz konusu değildir.

Diğer taraftan, KDV Kanunu'nun ilgili hükümleri dairesinde vergi ve mükellefiyet doğmakla birlikte, kendisine mal teslim edilen yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla gerekli vergi kesilerek beyan edilip ödenecektir.

Anahtar Kelimeler: Mukimlik, KDV Sorumluluğu, Türkiye'de Mal Teslimi, İşyeri veya Daimi Temsilci.

ABSTRACT

It is of great importance to consider on goods supplied in Turkey by corporations (not resident in Turkey) that do not have residence, working place, registered head office and business head office in Turkey in terms of corporate tax and VAT.

According to the CIT Law, the earnings must be derived by the corporations and corporate bodies whose working place or permanent representative are in Turkey and the income must be derived from these places or through these representatives. Therefore, in Turkey, there is no subject of the taxation in terms of corporate tax.

On the other hand, tax and liability will arise within the scope of the relevant provisions of VAT law and withholding will be declared and paid by purchaser in Turkey on behalf of the non-resident company.

Keywords: Residence, VAT responsibility, Supply of goods in Turkey, working place or permanent representative

* Vergi Müfettişi, MBA

** Gümrük Müşaviri, E. Gümrük ve Ticaret Müfettişi, MBA

M.G.T.: 12.06.2017 / M.K.T.: 14.07.2017

1- GİRİŞ

Günümüzde bilgi ve haberleşme teknolojilerinin ilerlemesi ile birlikte uluslararası işletmecilik faaliyetleri önemli ivme kazanmıştır. Artan rekabet ve ticaret serbestliği ortamında, artık işletmeler yerleşik oldukları ülkelerin dışında önemli hacimlerde operasyonlar yürütmektedir. Eskiden yurtdışına klasik anlamda mal ve hizmet ihracı işlemleri yapılırken, günümüzde yurtdışında ilgili ülkede işyeri ve daimi temsilci edinilerek, hatta orada işyeri veya daimi temsilci bulundurmaksızın mal alım ve/veya satımı yapılabilir duruma gelinmiştir.

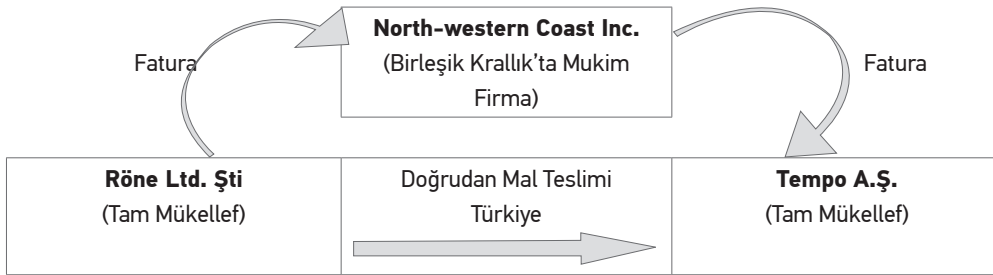
Bu işlem yapısı karşısında bu işlemleri vergilendirmek üzere, kaynak ülke olarak ek vergi kanunları ve ikincil idari düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu kapsamda ikametgâhi, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar tarafından Türkiye’de yapılan mal teslimleri açısından gerek kurumlar vergisi gerekse KDV açısından konunun ele alınması ve açıklanması önem arz etmektedir.

İlgili mevzuat çerçevesinde; Türkiye’de yerleşik olmayanlar tarafından Türkiye’de gerçekleştirilen mal teslimlerinin kurumlar vergisi ve KDV açısından bir örnek kapsamında açıklanması bu yazının konusunu teşkil etmektedir.

2- KONUNUN ÖRNEK YARDIMI ile SOMUT OLARAK ANLATIMI

Yurt dışında mukim bir şirketin Türkiye’de mukim bir şirketten mal alışı ve yine Türkiye’de mukim bir şirkete satışı aşağıda hipotetik olarak örneklendirilerek şekil yardımı ile anlatılmıştır.

Şekil 1: Yurt Dışında Mukim Firma Türkiye’de Mal Teslimi



Şekil 1’de gösterildiği üzere, işyeri ve iş merkezi Birleşik Krallık ’ta bulunan North-western Coast Inc. Türkiye’de tam mükellef Röne Ltd. Şti ’den mal satın alarak bu malı yine Türkiye’de tam mükellef Tempo A.Ş.’ye satmaktadır. Fatura ilişkisi bu şekilde mülkiyetin devrini teyit eder şekilde gerçekleşmektedir. Buna mukabil teslim konu menkul mal (emtia) ihraç edilmeksizin yapılan anlaşma gereği doğrudan Röne Ltd. Şti. tarafından Tempo A.Ş.’ye teslim edilmektedir.

3- KONUNUN KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Önceki bölümde görsel bir örnek ile somutlaştırılan durumda, North-Western Coast Inc.’in ticari anlamda Türkiye’de emtia alım satımı dolayısı ile Türkiye’den kazanç elde ettiği açıktır. Ancak kurumlar vergisi kanun hükümleri gereği bu kazanç vergilendirilebilecek midir? Vergilendirilebilecekse nasıl vergilendirilecektir?

Konu öz olarak kanun hükümleri çerçevesinde şöyle yorumlanabilir;

Kurumlar vergisi kanununun 1. maddesi gereği, sermaye şirketlerinin gelir vergisinin konusuna gi-

ren gelir unsurlarından oluşan kurum kazancı, kurumlar vergisine tabidir.¹ Kanun'un 2. maddesine göre, Ticaret Kanunu'nda sayılan anonim, limited, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ve benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir. Dolayısı ile verilen örnekte North-western Coast Inc.'in Türkiye'den elde edeceği ticari kazanç olarak gelir unsuru olarak nitelenecek kurum kazancı kurumlar vergisine tabidir.

Ancak burada, North-Western Coast Inc.'in dar mükellef olarak vergilendirilebileceği kurum kazancının elde edilme şartının da sağlanmış olması gerekmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinin 2. fıkrasında kanun açısından dar mükellefiyetin tanımı şeklinde kabul edilebilecek ifade'ye göre; *"Dar mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.*

..."

Aynı maddenin 3. fıkrasında dar mükellefin kurum kazancı içinde, Türkiye'de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtası ile yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar bir unsur olarak sayılmıştır. Aynı madde atfı gereğince, Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. maddesine göre, bahse konu ticari kazancın elde edilmesi kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin veya daimi temsilcisinin bulunması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtası ile sağlanması gerekmektedir.² Dolayısı ile örnek olayda North-Western Coast Inc.'in Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi var olmadığından hareketle kurum kazancının elde edilmesi şartının sağlanmadığı görüşüne ulaşmak gerekmektedir. Bunun sonucu olarak mevcut yasal düzenleme gereği North-Western Coast Inc.'in Türkiye'de kurumlar vergisi mükellefiyetinden bahsedilemeyecektir.

Burada önemine binaen işyeri ve daimi temsilci kavramları mevzuat hükümleri çerçevesinde daha ayrıntılı olarak izah edilebilir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 8. maddesi gereği, Kanun'un 7'nci maddesinin 1 numaralı bendinde yazılı iş yeri, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tayin olunur. Nitekim 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 156. maddesinde işyeri kavramı tanımlanmıştır. Buna göre: "Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir."³ Gelir Vergisi Kanunu'nun 8. maddesine göre; daimi temsilci, bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya mütaaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir.

Aşağıda yazılı kimseler, başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılırlar.

1. Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanunu'nun hükümlerine göre acenta durumunda bulunanlar;

¹ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı R.G

² 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 22.2. bölümünde de bu minvalde açıklamalar yapılmıştır., 03/04/2007 tarih ve 26482 26205 sayılı R.G. Ayrıca işyeri ve daimi temsilci kavramları VUK 156. maddesi ve GVK 8. maddesinde izah edilmiştir. Bülent Sezgin, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014, s. 86,87.

³ Burada güncel bir tartışma konusu olması hasebi ile şu husus belirtilebilir. Vergi tekniğine tam olarak uygun olmasa da taslak şeklindeki VUK'un 129. maddesinde internet, ekstranet, intranet vb. bir telekomünikasyon ortam veya aracının faaliyete tahsis edilmesi veya kullanılması durumunda bu ortamda işyerinin oluşacağı hüküm altına alınmıştır.

2. Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler;
3. Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar.

Bir kimsenin birkaç kişiyi aynı zamanda temsil etmesi daimi temsilcilik vasfını değiştirmez (GVK Mad. 8).

Türkiye'nin de taraf olduğu çifte vergilendirme antlaşmalarında (OECD) esas olarak vergilendirme hakkı mukim devlete tanınmış olmakla beraber bazı şart ve sınırlarda kaynak ülkeye de vergilendirme hakkı tanınmıştır. Bu çerçevede kaynak ülkede işyeri olması halinde bu işyeri dolayısı ile elde edilen ticari kazançlar için vergilendirme hak ve yetkisi kaynak ülkeye izafe edilmiştir (Antlaşma Madde 7). Bahse konu çifte vergilendirmeyi önleme antlaşmalarının 5. maddesinde işyeri tanımına yer verilmektedir. Çeşitli devletlerle imzalanan antlaşmaların 5. maddesinde yerini bulan işyeri tanımı, genelde şube, büro fabrika gibi fiziksel olarak faaliyetin yürütüldüğü sabit yer şeklinde olsa dahi antlaşmanın kendisinin verdiği icazet ile çeşitli antlaşma metinlerinde bu tanımın içeriği ve istisnaları değişkenlik arz edebilmektedir.⁴

Son olarak tekrar ifade edilecek olursa mevcut yasal düzenlemeler ve çifte vergilendirmeyi önleme antlaşmaları hükümleri gereği, olayda North-Western Coast Inc.'in Türkiye'de kurumlar vergisi mükellefiyetinden bahsedilemeyecektir.

4- KONUNUN KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yine verilen örnek kapsamında, North-Western Coast Inc.'in Türkiye'de gerçekleştirdiği işlem olarak mal teslimi gerçekleşmiş midir? Katma Değer Vergisi kanun hükümleri gereği bu işlem vergilendirilebilecek midir? Vergilendirilebilecekse nasıl vergilendirilecektir?

Konu öz olarak KDV hükümleri çerçevesinde şöyle izah edilebilir;

KDV Kanunu'nun 1/1. maddesi hükmü gereği, Türkiye'de yapılan Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV'ye tabidir.⁵ Kanun'un 2/1 maddesinde teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir, şeklinde tanımlanmıştır. Aynı maddenin 2. fıkrasında ise bir mal üzerindeki tasarruf hakkının iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme akit yapılmak suretiyle, malın bu arada el değiştirmeden doğrudan sonuncu kişiye devredilmesi halinde, aradaki safhaların her biri ayrı bir teslimdir, hükmü yer almıştır. Bu düzenlemelerden yola çıkarak örnek olaya bakıldığında, gerçekleşen satış işleminin teslim şeklinde KDV'ye tabi olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca zincirleme akit yapılarak malın North-Western Coast Inc. 'in eline geçmeksizin doğrudan Röne Ltd. Şti' den Tempo A.Ş.' ye devri durumunda aradaki safhalar olarak Röne Ltd. Şti' den North-western Coast Inc.'e ondan da Tempo A.Ş.' ye devri birer teslim olup ayrı ayrı vergiye tabidir.⁶

Diğer taraftan KDV'nin 6. maddesi işlemin Türkiye'de yapılması şartlarını hükme bağlamıştır. Buna

⁴ OECD, GİB, "Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma", (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mevzuat_Disliiskiler/OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf, 19.07.2017.

⁵ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 2.11.1984 tarih ve 18563 sayılı R.G

⁶ Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık A.Ş., Ankara, 2007, s. 168.

göre, mal teslimleri için, malların teslim anında Türkiye'de bulunması şartının gerçekleşmesi gerekmektedir. Buna göre, örnek olayda teslim konu emtia teslim anında Türkiye'de olduğu için işlemin Türkiye'de yapılması şartı sağlanmıştır.

Peki KDV 1/1. maddesi gereği KDV'ye tabi olan bu teslimler içinde, North-Western Coast Inc.'den Tempo A.Ş.' ye yapılan teslim nasıl vergilendirilecektir?

Kanun'un 9/1. maddesinde *"Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir."* hükmü yer almaktadır. Bu kanun maddesine istinaden bakanlık daha önce yayımladığı 15 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği⁷ ile yetkisini sadece yurt dışından sağlanan hizmetler için kullanmış (açıklama yapmış) ve hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap sorumlu tutarak bunlar tarafından verginin kesilerek bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesini mecburi kılmıştır⁸. Daha sonra yayımlanan 1 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği' nde⁹ ise ilgili bölüm başlığı "2.1.2.1. İkametgâhi, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler" şeklinde düzenlenmiş ve başlık altında *"İkametgâhi, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yapılan 3065 sayılı Kanununun 1 inci maddesi kapsamındaki mal teslimlerinde de bu bölüm kapsamında işlem tesis edilir."* İfadesine yer verilmiştir. Dolayısı ile bu durumda kendisine mal teslim edilen yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla gerekli vergi kesilerek 2 no.lu beyanname ile beyan edilip ödenecektir. Örnek olaya dönülecek olursa North-Western Coast Inc. bahse konu verginin esas mükellefi iken kendisine mal teslim edilen Tempo A.Ş. tarafından sorumlu sıfatıyla gerekli vergi kesilerek 2 no.lu beyanname ile beyan edilip ödenecektir.

5- SONUÇ

Çalışmada ikametgâhi, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar (Türkiye'de mukim olmayanlar) tarafından Türkiye'de yapılan mal teslimleri açısından gerek kurumlar vergisi gerekse KDV açısından açıklama ve yoruma yer verilmiştir. Konu somut bir örnek üzerinden açıklanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi ve çifte vergilendirmeyi önleme antlaşma hükümleri gereği, kazancın elde edilmesi kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin veya daimi temsilcisinin bulunması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtası ile sağlanması gerektiğinden, Türkiye'de kurumlar vergisi ödeme gereğinden (mükellefiyetinden) bahsedilemeyecektir. Bu husus kazancın ticari anlamda kaynak olarak Türkiye'den sağlandığı dikkate alındığında kanunun tedvin zaafı olarak görülebilir.

Diğer taraftan, 3065 sayılı KDV Kanununun ilgili hükümleri dairesinde vergi ve mükellefiyet doğmakla birlikte, kendisine mal teslim edilen yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla gerekli vergi kesilerek 2 no.lu beyanname ile beyan edilip ödenecektir. Bu husus mal teslimleri açısından, 1 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile mevzuata eklenmiştir.

⁷ 21.07.1985 tarih ve 18818 sayılı R.G

⁸ Mehmet Maç, KDV UYGULAMASI, Denet Yayıncılık A.Ş., İstanbul, 1994 ,s. 9.3.

⁹ 26.4.2014 tarih ve 28983 sayılı R.G

KAYNAKÇA

- Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık A.Ş., Ankara,2007.
- MAÇ, M. KDV UYGULAMASI, Denet Yayıncılık A.Ş., İstanbul,1994.
- OECD, GİB, “Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma”, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mevzuat_Disliiskiler/OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf, 19.07.2017.
- SEZGİN, B. Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Adalet Yayınevi, Ankara,2014.