

YURT DIŞINA YAPILAN KİRALAMA İŞLEMLERİ HİZMET İHRACI KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLİR Mİ?

Hakan DEĞİRMENCI*

ÖZ

Türkiye’de ticarî, sınıfî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer verginin konusuna girmektedir. Türkiye’de yapılan kiralama işlemleri de verginin konusuna girdiği için işlem bedeli üzerinden KDV hesaplanıp beyan edilmesi gerekmektedir. Türkiye’de yerleşik bulunan mükellefler tarafından yurt dışına yapılan kiralama işlemleri verginin konusuna girmediğinden dolayı KDV Kanunu’nda yer alan istisna hükümleri ile ilişkilendirilmesinin de imkanı yoktur.

Anahtar Sözcükler: Hizmet İhracı, Yurt Dışına Kiralama, KDV’nin Konusu,

1.GİRİŞ

Türkiye’de kiralama işi ile iştigal eden mükellefler aktiflerinde yer alan veya kiraladıkları iktisadi kıymetleri yurt dışına da kiralayabilirler. Kiralama sonucu elde edilen kazançlar genel hükümler çerçevesinde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Nitekim Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre tam mükelleflerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı vergiye tabi tutulmaktadır.

3065 sayılı KDV Kanunu’na göre ise Türkiye’de yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları verginin konusuna girmektedir. Mükelleflerin Türkiye içinde yaptığı mal teslim ve hizmet ifaları genel hükümler çerçevesinde KDV’ye tabi iken yurt dışına yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları ise olayın mahiyetine göre verginin konusuna girmeyebilir veya verginin konusuna girse bile işlemler KDV’den istisna edilebilir.

Türkiye’de yerleşik bulunan mükelleflerce yurt dışına yapılan kiralama işlemleri verginin konusuna ve hizmet ihracının kapsamına girip girmediği hususu bu çalışmamızda açıklanmaya çalışılmıştır.

* Vergi Müfettişi

2. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU

2.1. Verginin Konusu

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 1'inci maddesinin birinci fıkrasına göre Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler verginin konusuna girmektedir. Aynı maddenin üçüncü fıkrasının f bendinde ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin de katma değer vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

KDV Kanunu'nun 1'inci maddesinden de anlaşılacağı üzere bir teslim ve hizmetin vergiye tabi tutulabilmesi için söz konusu işlemlerin Türkiye'de yapılması gerekmektedir. İşlemlerin Türkiye'de yapılmasından kastedilen husus ise aynı Kanun'un 6'ncı maddesinde açıklanmıştır. Buna göre işlemlerin Türkiye'de yapılması:

- Malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını;
- Hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade etmektedir.

Hizmetin Türkiye'de yapılmış sayılması için belirtilen iki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmemektedir. Şartlardan herhangi birisinin oluşması halinde hizmet, Türkiye'de yapılmış sayılır. Bir diğer ifade ile hizmet Türkiye'de yapılmışsa, hizmetten hangi ülkede faydalanılırsa faydalanılsın işlem Türkiye'de yapılmış sayılır ve vergiye tabi olur. Hizmetin başka bir ülkede yapılması halinde bu hizmetten Türkiye'de faydalanılmış ise işlem yine Türkiye'de yapılmış sayılır.

Öte yandan KDV Kanunu'nun 6'ncı maddesinde belirtildiği üzere işlemlerin Türkiye'de yapılması hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade etmektedir. Ancak 4503 sayılı Kanunun 3'üncü maddesi ile yapılan değişiklikten önce kanun maddesinde "Türkiye'de yapılan, değerlendirilen veya faydalanılan" hizmetlerin verginin konusuna girdiği, değerlendirmenin de Gelir Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesine göre belirleneceği hükme bağlanmıştı. Gelir Vergisi Kanunu'nun sözü edilen 7'nci maddesi ise, dar mükelleflerin kazanç ve iratlarını hangi şartlarda Türkiye'de elde etmiş sayılacağına ilişkindir. Ancak 4503 sayılı Kanunla KDV Kanunu'nun 6'ncı maddesinin (b) bendi "Hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını" şeklinde değiştirilmiştir. Böylece daha önceki uygulamada sorunlara neden olan "değerlendirme" kriteri terk edilmiştir.

KDV Kanununun 1 ve 6'ncı maddelerine göre yurt dışında ifa edilip yine yurtdışında yararlanılan hizmetler KDV'nin konusuna girmemektedir. Türkiye'de yapılmayan işlemin bedeli üzerinden KDV hesaplanması ve beyan edilmesi söz konusu değildir.

Buna göre, Türkiye'deki bir mükellefin;

- Yurt dışında düzenlenen bir fuara Türkiye'den katılan firmalara yurt dışında verdiği stant kurulumu, montajı, lojistik vb. hizmetler,

- Yurt dışında yaptığı inşaat, onarım, montaj işleri,

- Yurt dışındaki bir firmanın doğrudan yurt dışındaki başka bir firmaya (mallar Türkiye'ye gelmeksizin) yapacağı teslimlere ilişkin olarak verdiği aracılık hizmeti,

- Türkiye'deki başka bir firmanın personelini yurt dışına götürmek suretiyle aynı sektörde faaliyette bulunan yabancı firmalarla tanıştırma, bilgilendirme, eğitim şeklinde yurt dışında verdiği danışmanlık hizmeti,

- Yurt dışındaki bir firmanın mallarının, yine yurt dışındaki bir başka firmaya pazarlanmasına yönelik olarak yurt dışında verdiği satış komisyonculuğu hizmeti,

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

Daha öncede belirtildiği üzere KDV Kanunu'nun 1/3-f maddesinde göre Türkiye'de yapılan kiralama işlemleri katma değer vergisinin konusuna girdiği için vergiye tabi tutulmaktadır.

2.2.Hizmet İhracı

Katma Değer Vergisinin konusuna giren işlemlerin bir kısmı ekonomik, sosyal, kültürel, ilim, bilim ve sağlık gibi alanları desteklemek amacıyla vergiden istisna edilmiştir. Vergi kapsamına giren işlemler için istisna tanınmasının ve bu istisnaların sayısının artırılmasının, katma değer vergisi teorisine uygun bulunmadığı açıktır. Ancak her ülkenin kendine özgü şartları, tatbikatta böyle bir uygulamayı gerekli kılmaktadır. Bu nedenle Türk Katma Değer Vergisi Kanunda vergiden istisna edilmiş işlemler, halen bu verginin uygulanmakta olduğu ülkelerden bazılarında kıyasla daha geniş tutulmuş bulunmaktadır.

KDV Kanunu'nun 11'inci maddesine göre yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler vergiden istisna tutulmuştur.

Türkiye’de yerleşik bulunan mükellefler tarafından yurt dışına yapılan bir hizmetin vergiden istisna tutulabilmesi için aşağıdaki şartların birlikte sağlanması gerekmektedir.

2.2.1.Hizmetin Türkiye’de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması:

KDV Kanunu’nun 1’inci maddesine göre Türkiye’de ifa edilen hizmetler katma değer vergisine tabidir. Türkiye’de bulunan mükellefler tarafından ifa edilen hizmetinde hizmet ihracı kapsamında değerlendirilebilmesi için hizmetin Türkiye’de ifa edilmesi gerekmektedir. Türkiye’de ifa edilmeyen bir hizmet KDV’nin konusuna girmeyeceğinden istisna kapsamında değerlendirilmesi de mümkün değildir.

Yurtdışındaki müşteri, ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurtdışında olan alıcılar ile yurtiçinde bulunan firmanın yurtdışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şubeleri, büroları, temsilcilikler, acentelik ve benzeri kuruluşlarıdır.

2.2.2.Fatura veya benzeri nitelikteki belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi:

Hizmet ihracına ilişkin faturanın mutlaka yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi gerekmektedir.

2.2.3.Hizmet bedelinin, döviz olarak Türkiye’ye getirilmesi:

KDV Kanunu açısından iade hükümlerinin uygulanabilmesi için mal ihracatında mal bedelinin döviz olarak Türkiye’ye getirilmesi zorunlu değilken; hizmet ihracatında hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye getirilmesi zorunludur.

Hemen belirtelim ki hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye’ye getirilmesi iade talep eden mükellefler için zorunludur. Nitekim KDV Kanunu’nun 12’nci maddesinde bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi hususu iki şarta bağlanmıştır. Bunlar hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması ve hizmetten yurt dışında faydalanılmasıdır. Bundan dolayı hizmet ihracı kapsamında iade talep eden mükellef, hizmet bedelini döviz olarak Türkiye’ye getirmek zorunda iken, bu mükellefin istisna hükümlerinden yararlanması noktasında böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır.

Bu duruma ilişkin KDV Genel Uygulama Tebliği'nde istisnanın beyanı için, hizmete ait ödeme belgesinin (dövizin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden bir belge, banka dekontu vb.) temin edilmiş olmasının zorunlu olmadığı belirtilmiştir.

2.2.4.Hizmetten yurt dışında faydalanılması

Hizmet ihracatı istisnasının son şartı ise hizmetten yurt dışında faydalanılmasıdır. Mükellefler tarafından ifa edilen hizmetin hizmet ihracı kapsamında değerlendirilebilmesi için hizmetten yurt dışında faydalanılması gerekmektedir. Buna göre yurt dışında yerleşik bulunan alıcıların Türkiye'de bulunan şube ve temsilciliklerine verilen hizmetler fatura yurt dışındaki alıcı adına düzenlense dahi istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Hizmetten yurt dışında faydalanılması hususunda uygulamada bazı tereddütler yaşanmaktadır. Gerek KDV Kanunu'nda gerekse de KDV Genel Uygulama Tebliği'nde faydalanılma hususuna ilişkin detaylı bir açıklama bulunmamaktadır. Söz konusu durum örnekler yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin bazı örnekler aşağıda yer almaktadır:

Örnek: Türkiye'de inşaat mühendisliği faaliyetinde bulunan mükellef Mehmet Bey Katar'da bulunan bir firma ile yaptığı anlaşma uyarınca bu firmaya Katar'da inşa edilecek bir süt fabrikası projesi çizimini yapmış ve buna ait bedeli tahsil etmiştir.

Bu hizmet, hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisna olup, Mehmet Bey, düzenleyeceği faturada KDV hesaplamaz.

Örnek: Türkiye'de faaliyette bulunan DGR Pazarlama Ltd. Şti., Rusya'da yerleşik bir firma için, bu firmanın Türkiye'den satın aldığı yaş sebze ürünlerinin temin edilmesinde aracılık etmiş ve komisyon ücreti almıştır.

DGR Pazarlama Ltd. Şti.nin, bu komisyonculuk hizmeti, hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisnadır.

Örnek: Türkiye'de yerleşik olan ve aracılık faaliyetinde bulunan (A) şirketi, Japonya'da yerleşik bir firmanın mallarına Türkiye'de müşteri bulmaktadır.

Bu şirketin aracılık faaliyeti kapsamında yaptığı hizmetten Türkiye'de faydalanılmakta olup bahse konu hizmet ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmez. Faturanın yabancı firma adına düzenlenmiş ve hizmet bedelinin Türkiye'ye getirilmiş olması bu durumu etkilemez.

Tebliğde yer alan örnekler incelendiğinde yurt dışına ihraç edilen mallarla ilgili olarak yurt dışındaki alıcılar için yapılan hizmetlerin istisna kapsamında mütalaa edildiği, Türkiye'ye ithal edilen mallara ilişkin olarak yurt dışındaki satıcılara yapılan hizmetlerin ise vergiye tabi olduğu görülmektedir.

3.YURT DIŞINA VERİLEN KİRALAMA HİZMETLERİ

Türkiye'de yerleşik bulunan mükellefler tarafından yurt dışına yapılan araç vb. kiralama hizmet ifası kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Türkiye'de yerleşik bulunan mükellefler tarafından yurt dışına yapılan kiralama hizmetinin vergiden istisna olabilmesi için öncelikli söz konusu kiralama işleminin vergiye tabi bir işlem olması gerekmektedir. KDV Kanunu'nun 1'inci maddesine göre Türkiye'de yapılan hizmetler verginin konusuna girmektedir. Türkiye'de yapılan hizmetler ise Kanun'un 6'ncı maddesinde hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması olarak anlaşılması gerektiği belirtilmiştir.

Kanun'un 1 ve 6'ncı maddelerinde yer alan hükümler dikkate alındığında yurt dışına yapılan araç vb. kiralamalarda hizmetin Türkiye'de ifa edilmediği ve hizmetten Türkiye'de faydalanılmadığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla söz konusu kiralama işlemi verginin konusuna girmediğinden hizmet ihracı olarak nitelendirilmesi de mümkün değildir.

Türkiye'de yapılan, ancak yurt dışında faydalanılan hizmetler ise KDV'nin konusuna girmekle birlikte Kanunun 12/2'nci maddesindeki şartları taşıması kaydıyla KDV'den istisna bulunmaktadır. Yurt dışına verilen hizmetin istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması ve hizmetten yurt dışında faydalanılması gerekmektedir.

İfa edilen hizmetin KDV'nin konusu girip girmediği hususu ile söz konusu hizmetin vergiden istisna olduğu hususunun birbiri ile karıştırılmaması gerekmektedir. Bir işlemin KDV'nin konusuna girebilmesi için işlemin Türkiye'de yapılması (Hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını) gerekirken, Türkiye'de yapılan işlemin KDV'den istisna olabilmesi içinde yurt dışından faydalanılması gerekmektedir.

Konuyu basit bir örnekle açıklamak gerekirse Türkiye'de yerleşik bulunan (H) firması Almanya'nın Irak'a ihraç edeceği ürünlere ilişkin olarak Irak'ta piyasa araştırması yapması ve bunu rapor halinde Almanya'ya sunması için verilen hizmetler Türkiye'de ifa edilmediği ve Türkiye'de faydalanılmadığı için verginin konusuna girmeyecektir. Dolayısıyla verginin konusuna girmeyen

bir işlemde istisna kapsamında değerlendirilemez. Aynı örnekte (H) firması Almanya'nın Türkiye'den ithal edeceği ürünlere ilişkin olarak Türkiye'de piyasa araştırması yapması hizmeti, hizmet Türkiye'de ifa edildiğinden verginin konusuna girecek olup faydalanma yurt dışında yapıldığı için de söz konusu hizmet istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Söz konusu hususa ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı verdiği 01.11.2013 tarih ve 27575268-105[229-2012-7835]-1157 sayılı özelgesinde yapılan bir hizmetin KDV'ye tabi tutulması için söz konusu hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması gerektiği, bu itibarla, merkezi Türkiye'de bulunan bir firmanın yurtdışındaki şubesine damperli kamyon kiralanması işlemi Türkiye'de yapılan veya Türkiye'de faydalanılan bir hizmet niteliğinde olmadığından KDV'nin konusuna girmediği ve dolayısıyla hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmemesi gerektiği, söz konusu kiralama işlemine ilişkin faturanın Türkiye'de bulunan merkez adına düzenlenmesinin veya kiralama sözleşmesinin Türkiye'de düzenlenmiş olmasının bu duruma bir etkisi bulunmadığı belirtilmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nde ise söz konusu işleme ilişkin olarak aşağıdaki örneği vermiştir.

“Türkiye’de mükellef (T) İnş. Taah. Ltd. Şti., Özbekistan’da yerleşik (X) firması ile yaptığı anlaşma uyarınca bu firmaya Özbekistan’da inşa edilecek bir fabrikanın inşasında kullanılmak üzere gerek kendi mülkiyetinde bulunan gerekse kiralama yoluyla temin ettiği iş makinelerini kiralamıştır.

Bu kiraya verme hizmeti, Türkiye’de yapılan ve faydalanılan bir hizmet niteliğinde olmadığından KDV’nin konusuna girmez. KDV’nin konusuna girmeyen bu işlem istisna kapsamında değerlendirilmez.”

4. DANIŞTAYIN GÖRÜŞÜ

Vergi İdaresi her ne kadar verdiği özelgelere yurt dışına verilen kiralama hizmetlerinde kiralama işlemlerinin Türkiye'de yapılmaması ve söz konusu hizmetten Türkiye'de faydalanılmamasından dolayı verginin konusuna girmediğinden istisna hükümleriyle ilişkilendirilemeyeceği belirtilse de Danıştay Vergi İdaresi ile aynı görüşte değildir.

Danıştay, Türkiye'den yurt dışına yapılan makine ve teçhizat kiralamasının ticari kiralama yoluyla ihracat olarak hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisna olduğu görüşündedir. Danıştay'ın konu hakkında verdiği emsal bir kararın özeti aşağıdadır:

“Merkezi ve faaliyeti Türkiye’de bulunan şirketin aktifinde kayıtlı kamyon ve frigofirik yarırömorkların Irak’ta bulunan bir firmaya ticari kiralama yoluyla kiralanması işleminde kiralama işlemi Türkiye’de, kiralama hizmetinden faydalanma ise yurt dışında gerçekleştiğinden, kiralama hizmeti 3065 sayılı Kanun’un 11. maddesi ve 12. maddesinin 2. fıkrası uyarınca hizmet ihracatı kapsamında KDV’den istisna olacaktır.” (Danıştay 3. Daire’nin, 31.01.2012 tarih ve E. 2009/2043, K. 2012/243 sayılı Kararı)

5. SONUÇ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’na göre kiralama işlemlerinin verginin konusuna girebilmesi için hizmetin Türkiye’de ifa edilmesi veya hizmetten Türkiye’de faydalanılması gerekmektedir. Bu iki şart sağlanamazsa (Şartlardan herhangi birisinin oluşması halinde hizmet, Türkiye’de yapılmış sayılır) yapılan işlem verginin konusuna girmeyecektir. Türkiye’de yerleşik bulunan mükelleflerin yurt dışına yaptıkları kiralama işlemlerinde İdarenin görüşüne göre hizmet Türkiye’de ifa edilmediği ve hizmetten Türkiye’de faydalanılmadığı için yapılan işlem verginin konusuna girmeyecektir. Verginin konusuna girmeyen bir işlemin istisna hükümleriyle de ilişkilendirilmesine ise imkan yoktur.

KAYNAKÇA

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı (01.11.2013) 27575268-105[229-2012-7835]-1157 sayılı özelgesi. Ankara: Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı

Danıştay 3.Dairesi (31.01.2012). E. 2009/2043, K. 2012/243 Sayılı Karar. Ankara : Danıştay 3. Dairesi

Maliye Bakanlığı (26.04.2014). *Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği*. Ankara : Resmi Gazete (28983 sayılı)

Oktar, K. (2017). *KDV İstisnalar ve İadeler*. Ankara: Kılavuz Yayınları

T.C. Yasalar (25.10.1984). 3065 Sayılı *Katma Değer Vergisi Kanunu*. Ankara : Resmi Gazete (18563 sayılı)