

KANUNİ VE İŞ MERKEZİ TÜRKİYE 'DE BULUNAN ŞİRKETLERİN YURT DIŞI ŞUBELERİNE VERDİKLERİ PARALARIN (ALACAKLARIN) VERGİSEL DURUMU

Günümüzde sermayenin küreselleşmesi ve sermaye hareketlerine sağlanan kolaylıkların bir yansıması olarak, yurt dışı şirketler Türkiye'de kolaylıkla şube açtığı gibi, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunan şirketler de yine kolaylıkla yurt dışında şube açabilmektedir.

Bu çerçevede, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-g maddesinde yapılan;

“Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan kurum kazançları;

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." düzenlemesiyle, belirtilen koşulları taşıyan şube kazançları kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

Diğer yandan, yine sermaye hareketlerine sağlanan kolaylıklar nedeniyle, yurt dışı şirketler Türkiye'deki şubelerine, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunan şirketler de yurt dışındaki şubelerine para gönderebilmektedir.

Çalışmamızda, yurt dışı şirketlerin Türkiye'deki şubelerine gönderdikleri paraların vergi mevzuatımıza göre değerlendirmesi yapılmayacak, Türkiye'deki şirketlerin yurt dışındaki şubelerine gönderdikleri paraların (alacakların) vergi mevzuatımızda yer alan düzenlemeler karşısındaki durumu incelenecektir.[\[1\]](#)

1) Vergi Usul Kanunu Yönünden:

Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunan şirketlerin yurt dışında bulunan şubelerine çoğunlukla döviz olarak gönderdikleri paraların (alacakların); bu şubelerin bulundukları ülke mevzuatına göre vergi mükellefi olmaları ve bu şubelerden elde edilen kazançların da vergi mevzuatımıza göre, belli koşulları sağlamaları halinde kurumlar vergisinden istisna edilmiş olmaları, istisna koşullarını taşımayan şube kazançlarının ise kurum kazancının bir unsuru olarak vergilendirilmesi nedenleriyle; üçüncü kişilerden olan alacaklardan farkı bulunmamaktadır.

Bu nedenle, Vergi Usul Kanunu'nun 280 ve 281'inci maddelerinde yapılan düzenlemeler dikkate alınarak; Türk Lirası cinsinden şube alacaklarının mukayyet değerleriyle, döviz cinsinden olan şube alacaklarının ise borsa rayici ile değerlendirilmesi, borsa rayicinin takarrüründe (oluşmasında) muvazaa olduğunun anlaşılması halinde bu rayiç yerine alış bedelinin esas alınması, yabancı paranın borsada rayicinin bulunmaması durumunda ise, değerlemenin Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek döviz kuru ile yapılması gerekir.

Belirtilen nedenle, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunan

şirketlerin yurt dışında bulunan şubelerinin finansman ihtiyacını karşılamak amacıyla gönderdikleri dövizlerin, Vergi Usul Kanunu'nun 280'inci maddesi uyarınca, yukarıda belirtilen şekilde değerlemeye tabi tutulması, değerlendirme sonucunda oluşan kur farklarının gelir veya gider hesaplarıyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

Diğer yandan, bir sonraki bölümde belirtildiği üzere, Türk şirketlerinin yurt dışı şubelerine verdikleri paralar (alacaklar) için, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenen "emsallere uygunluk" ilkesine göre hesaplayacakları faiz tutarları için de, yine Vergi Usul Kanunu'nun 229 ila 232 maddeleri hükümlerine göre fatura düzenlemeleri gerekmektedir.

2) Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden:

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "*Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı*" başlıklı 13'üncü maddesinde;

"(1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

(2) İlişkili kişinin kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder...

(3) Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda

oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder...” düzenlemeleri yapılmıştır.

“Emsallere uygunluk ilkesi” konusundaki ayrıntılı açıklamalar 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin *“4- Emsallere Uygunluk İlkesi”* başlıklı bölümde yapılmıştır.

Belirtilen yasal düzenlemeler esas alındığında, Türkiye’deki şirketlerin yurt dışında bulunan ve *“ilişkili kişi”* tanımına giren şubelerine gönderdikleri paralar (alacaklar) için *“emsallere uygun”* faiz hesaplanarak gelir kaydedilmesi ve hesaplanan faizler için de Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre fatura düzenlenmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

3) Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden:

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun *“İhracat Teslimi ve Yurt Dışındaki Müşteriler İçin Yapılan Hizmetler”* başlığını taşıyan 12’nci maddesinde **Yurt dışındaki müşteri** tabiri; *“ikametgâhı, işyeri, kanunî ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan **bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini** ifade eder.”* şeklinde tanımlandıktan sonra, hizmet ihracatı istinası kapsamında *“Bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır.”* düzenlemesi yapılmıştır. Buna göre bir hizmetin, hizmet ihracatı kapsamında “Katma Değer Vergisi İstisnası”ndan yararlanabilmesi için:

“a) Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır,

b) Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.”

Bu düzenlemeye göre, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunan şirketlerin, yurt dışında bulunan şubelerinden olan alacakları için *“emsallere uygunluk ilkesi”* esas alınarak hesaplayacakları faizler için; yurt dışında bulunan şubelerin

“yurt dışındaki müşteri” olması ve Türkiye’deki şirketin sağladığı finansal hizmetten yurt dışında faydalanılmış olması nedeniyle hizmet ihracatı istisnası kapsamında, Katma Değer Vergisi’ne tabi tutulmayacaktır.

[\[1\]](#) Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunan şirketlerin yurt içindeki şubelerine gönderdikleri paraların (alacakların) vergi düzenlemeleri karşısında herhangi bir özelliği bulunmamaktadır.