

Dar mükellef iştirak sahibinden alınan hizmet bedellerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı ve söz konusu bedeller üzerinden vergi kesintisi yapılıp yapılmayacağı hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-26
Tarih	07.01.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : .4.35.16.01-176300-26

07/01/2012

Konu : Dar mükellef iştirak sahibinden alınan hizmet bedellerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı ve söz konusu bedeller üzerinden vergi kesintisi yapılıp yapılmayacağı.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, dar mükellef olan ... şirketinin, şirketinizde iştirake sahip olduğu, anılan şirket ile şirketiniz arasında hizmet sözleşmesi imzalanması ve ödenen bedellerin üç ayda bir fatura edilmesi suretiyle, stratejik yönetim, kuruluş, grup insan kaynakları ve teknik hizmetler konularında hizmet alımı söz konusu olduğunu belirterek, şirketinizin ...'dan temin etmiş olduğu hizmet bedellerine istinaden ödediği bedellerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı, bu bedellere ilişkin olarak ... tarafından elde edilen kazancın serbest meslek kazancı mı

gayrimaddi hak bedeli olarak mı değerlendirileceği ve söz konusu bedeller üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesi uyarınca vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

I- Kurumlar vergisi yönünden

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında "(2) 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." hükmü yer almaktadır.

Bu Kanunun 6 ncı maddesinde yer alan "Safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır." hükmü uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri safi kurum kazancının tespitinde Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde yer alan giderleri hasılatтан indirilebileceklerdir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hükme bağlanmış bulunmaktadır. Anılan bent kapsamında indirilecek giderler, işletme ile ilgili olup kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan giderlerdir.

Dolayısıyla, şirketiniz tarafından ... 'dan temin edilen "stratejik yönetim, kuruluş, grup insan kaynakları ve teknik hizmetler" ile ilgili yapılan ödemelerle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında illiyet bağının bulunması kaydıyla söz konusu hizmet bedellerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesinde sayılan "Türkiye'de elde edilen ücretler" bendine 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yer verilmemiştir. Yabancı kurumların Türkiye'de ücret geliri elde etmesi, bir mensubunu veya personelini tahsis etmesi, bu şahsın yabancı kurum hiyerarşisine dahil olarak firmaya Türkiye'de hizmet verilmesi veya bu hizmet bedelinin (yurt dışından fatura edilen bedel) Türkiye'de gider yazılması suretiyle olur. Bu şekliyle ücret ile serbest meslek kazancı arasında fark bulunmamaktadır. Dar mükellef kurumun, Türkiye'de hizmet ettiği kurum ya da kişiye bağımlı olmasının mümkün olamayacağı varsayımına dayanılarak, kurumun yalın anlamıyla ücret elde etmesi olanaksızdır. Dolayısıyla bu Kanundan önce ücret kazancı grubunda değerlendirilen kazançların serbest meslek kazancı sayılacağı tabiidir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi" başlıklı 30 uncu maddesinin birinci fıkrasında da dar mükellefiyete tabi kurumların maddede belirtilen kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmış, maddenin alt bentlerinde ise hangi

gelir unsurlarının tevkiye tabi oldukları sayılmıştır.

Bu fıkranın (b) bendinde ise, dar mükellef kurumların serbest meslek kazançları üzerinden %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Anılan kesinti oranı 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan %5, diğer serbest meslek kazançlarından %20 olarak belirlenmiştir.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilerce %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmış, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bahse konu vergi kesintisi oranı %20 olarak belirlenmiştir.

II - Transfer Fiyatlandırması Yönünden

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "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 kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesibakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları dailşkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır." hükümleri yer almıştır.

Buna göre, şirketinizin hissedarı olan Belçika mukimi ... şirketinden almış olduğunuz stratejik yönetim, kuruluş, grup insan kaynakları ve teknik hizmetler için yapılan ödemeler sırasında 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde yer alan "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir.

III- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Yönünden

Şirketinizin grup şirketi ve ana hissedarı Belçika mukimi ...'dan stratejik yönetim, kuruluş, grup insan kaynakları ve teknik hizmetler konularında yaptığı hizmet alımlarının, fikri ve sınai mülkiyet konusu olmayan genel nitelikte bir hizmet olması koşuluyla, Türkiye-Belçika Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının serbest meslek kazançlarını düzenleyen 14 üncü maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Türkiye-Belçika Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 1/1/1992 tarihinden itibaren uygulanmakta olup, söz konusu Anlaşmanın "Serbest Meslek Faaliyetleri" başlıklı 14 üncü maddesinin 2 ve 3 üncü fıkraları aşağıdaki gibidir;

"2. Bir Akit Devlet teşebbüsünün serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnız bu Devlette vergilendirilebilecektir. Bununla beraber, eğer bu faaliyetler diğer Devlette icra edilirse ve

(a) Teşebbüs, bu faaliyetleri icra etmek üzere bu diğer Devlette bir işyerine sahip olursa veya

(b) Faaliyetlerin icra edildiği süre veya süreler, herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşarsa,

söz konusu gelir, aynı zamanda bu diğer Akit Devlette de vergilendirilebilir.

Böyle bir durumda olayına göre, ya yalnızca söz konusu işyerine atfedilebilen gelir ya da yalnızca bu diğer Devlette icra edilen faaliyetlere atfedilebilen gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir. Her iki durumda da bu teşebbüs, söz konusu gelir dolayısıyla bu diğer Akit Devlette 7 nci madde hükümlerine göre vergilendirilmeyi, yani söz konusu gelir bu diğer Devlette bulunan bir işyerine atfedilebilirmiş gibi vergilendirilmeyi tercih edebilir. Bu tercih bu diğer Devletin söz konusu gelir üzerinden tevkifat suretiyle vergi alma hakkını etkilemeyecektir.

3. "Serbest meslek faaliyetleri" terimi, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, artistik, eğitici ve öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra, doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin, muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini ve özel mesleki bilgi ve maharet gerektiren diğer faaliyetleri kapsamına alır."

Buna göre, Belçika mukimi (yerleşik) bir teşebbüsün Türkiye'ye gelmeksizin Belçika'da icra edeceği serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı yalnızca Belçika'ya aittir. Eğer faaliyet Türkiye'de bir işyeri vasıtasıyla icra edilirse veya Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günden fazla sürede icra edilirse Türkiye'nin de bu gelirleri vergileme hakkı bulunmaktadır.

Belçika mukimi teşebbüsün Türkiye'de icra edeceği serbest meslek faaliyeti, bu teşebbüsün personelleri vasıtasıyla Türkiye'de yapacağı serbest meslek faaliyetlerini ifade etmektedir. Faaliyetin Türkiye'de icra

edilmesi durumunda, yaptıkları serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumluları, tevkifat yükümlülüğünün doğduğu sırada, istihkak sahibi teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşan bir süre kalıp kalmama durumunu bilemeyeceğinden Türkiye'de faaliyet icrası için kalınan süreye bakılmaksızın söz konusu ödemeler üzerinden vergi tevkifatını yapmak durumundadırlar.

Belçika mukimi teşebbüsün Türkiye'de serbest meslek faaliyeti icrası için kaldığı sürenin herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşp aşmadığının tespitinde; Türkiye'de birden fazla teşebbüse serbest meslek faaliyeti sunuyorsa bu faaliyetlerin tamamı ve hizmetin Türkiye'ye gönderilen birden fazla personel vasıtasıyla icra edildiği durumda, bunların Türkiye'de toplam kalma süreleri dikkate alınacaktır.

Buna göre, kendilerine yapılan ödemelerden vergi tevkifatı yapılan teşebbüsler, Anlaşma hükümleri çerçevesinde bu ödemelerin Türkiye'de vergilendirilmemesinin gerektiği durumlarda, bizzat veya vekilleri vasıtasıyla, tevkif edilen vergilerin iadesi için ilgili vergi dairesine başvurabileceklerdir.

Diğer taraftan, Belçika mukimi ...'nın stratejik yönetim, kuruluş, grup insan kaynakları veteknik hizmetler konularında verdiği hizmetlerin, genel nitelikte bir hizmet sunumundan ziyade fikri ve sinai mülkiyet konusunu oluşturması durumunda, bu hizmetlerin Türkiye-Belçika Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının gayrimaddi hak bedellerini düzenleyen 12 nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmekte olup, Anlaşmanın "Gayrimaddi Hak Bedelleri" başlıklı 12 nci maddesinin ilk 4 fıkrası aşağıdaki gibidir.

"1. Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, sözkonusu gayrimaddi hak bedelleri elde edildikleri Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise bu şekilde alınacak vergi, gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır.

3. Bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi, sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sinai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile 8 inci maddenin 2 nci fıkrasında bahsedilen teçhizatın dışında kalan sinai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında ödenen her türlü bedelleri kapsar.

4. Bir Akit Devlet mukimi olan gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı bu bedelin elde edildiği diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa veya bir Türkiye mukimi, Belçika'da

bulunan bir sabit yeri kullanarak Belçika'da serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve söz konusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, bu maddenin 1 inci ve 2 nci fıkra hükümleri uygulama dışı kalacaktır. Bu durumda, olayına göre 7 nci madde veya 14 üncü madde hükümleri uygulanacaktır."

Buna göre, Türkiye'de doğan ve Belçika mukimi teşebbüse ödenen gayrimadi hak bedelleri Belçika'da vergilendirilebilir. Bununla birlikte Türkiye'nin de bu gayrimaddi hak bedelleri üzerinden vergi alma hakkı bulunmaktadır. Ancak gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı Belçika'nın bir mukimi ise Türkiye'de alınacak vergi gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde10'unu aşamayacaktır.

Bununla birlikte, söz konusu hizmetler için Belçika'dan gönderilecek personelin elde ettiği ücret gelirlerinin vergilendirilmesi konusunun ise Anlaşmanın "Bağımlı Faaliyetler"e ilişkin 15 inci maddesi çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Anılan maddenin 1 ve 2 nci fıkraları aşağıdaki gibidir;

"1. 16, 18, 19, 20 ve 21 inci madde hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet akdi dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri menfaatler, bu hizmet diğer Akit Devlette ifa edilmedikçe, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilecektir. Eğer hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen gelir diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. 1 inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette ifa ettiği hizmet dolayısıyla elde ettiği gelir, eğer:

- a) Bu mukim bu diğer Devlette bir takvim yılı içinde bir veya bir kaç seferde toplam 183 günü aşmamak üzere kalırsa ve
- b) Ödeme, bu diğer Akit Devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılırsa ve
- c) Ödeme, işverenin diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa, yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilecektir."

Belçika mukimi firma personelinin, Türkiye'ye gelmeksizin vereceği hizmetler karşılığında elde edecekleri ücretleri vergileme hakkı yalnızca Belçika'ya ait bulunmaktadır. Hizmetin Türkiye'de icra edilmesi halinde ise Türkiye'nin de bu ücretleri vergileme hakkı bulunmaktadır. Ancak hizmetlerin Türkiye'de icra edilmekle birlikte 2 nci fıkranın (a), (b) ve (c) bentlerinde yazılı koşulların birlikte gerçekleşmesi durumunda söz konusu ücretleri vergileme hakkı yalnızca Belçika'ya ait olacak; bu koşullardan birinin ihlal edilmesi halinde ise Türkiye'nin de vergileme hakkı doğacaktır.

Anlaşmanın yukarıda yer verilen hükümleri çerçevesinde Türkiye'ye de vergileme hakkı tanınması durumlarında vergileme iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yapılacaktır. Bu durumda çifte vergilendirme, Belçika'da Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 23 üncü maddesinin

1/a ve 1/b fıkraları çerçevesinde giderilebilecektir.

Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için söz konusu Belçika mukimi teşebbüs ve personelinin Belçika'da tam mükellef olduklarını ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiklerini Belçika yetkili makamlarından alacakları bir belge (mukimlik belgesi) ile kanıtlamaları ve bu belgenin aslını, Türkçe tercümesinin Noterce veya Belçika'daki Türk Konsolosluklarınca tasdikli bir örneği ile birlikte ilgili vergi dairesine veya kendilerine yapılan ödeme üzerinden vergi sorumlularınca vergi tevkifatı yapılması durumunda ise vergi sorumlularına ibraz etmeleri gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde,

- Şirketiniz tarafından Belçika Krallığı mukimi şirkete yapılacak olan serbest meslek ödemeleri üzerinden 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında % 20 oranında vergi kesintisi yapılması, kendilerine yapılan ödemelerden vergi tevkifatı yapılan teşebbüslerin Anlaşma hükümleri çerçevesinde bu ödemelerin Türkiye'de vergilendirilmemesinin gerektiği durumlarda, bizzat veya vekilleri vasıtasıyla, tevkif edilen vergilerin iadesi için ilgili vergi dairesine başvurmaları,

- Diğer taraftan, ... tarafından verilen hizmetlerin, genel nitelikte bir hizmet sunumundan ziyade fikri ve sınai mülkiyet konusunu oluşturması durumunda yapılacak gayrimaddi hak bedeli ödemelerinin gayrisafi tutarının %10'unu aşmayacak şekilde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin ikinci fıkrası kapsamında vergi kesintisi yapılması

gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 10.09.2026