

Merkezi yurtdışında bulunan firmaca yapılan ekipman ve malzeme teslimleri ile Türkiye'deki şubece ifa edilen yerli malzeme temini ile kurulum hizmetlerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[30-14/10]-6575
Tarih	17.02.2016

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 38418978-125[30-14/10]-6575

17/02/2016

Konu : Merkezi yurtdışında bulunan firmaca yapılan ekipman ve malzeme teslimleri ile Türkiye'deki şubece ifa edilen yerli malzeme temini ile kurulum hizmetlerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Kurumunuz ile İspanya'da mukim,S.A.U. firması ile ".... Gar Geçiş Yüksek Hızlı Tren Hatları ve Konvansiyonel Hatları Sinyalizasyon ve Telekomünikasyon İşleri Projesi" ile ilgili olarak doğrudan temin yöntemi ile 25.12.2013 tarih ve 4600000757 sayılı hizmet sözleşmesi imzalandığı, faturalandırma dahil olmak üzere sözleşmeden kaynaklanan her türlü yükümlülüklerin yabancı sözleşme tarafı ile ilgili olan kısmının,S.A.U. tarafından ve yerli sözleşme tarafı ile ilgili olan kısmının ise Türkiye Şubesi tarafından gerçekleştirileceği, Kurumunuz ile,S.A.U. arasında imzalanan sözleşmenin hem yerli hem de yabancı malzemelerden oluşan, Türkiye Şubesi

tarafından Türkiye'de doğrudan sunulacak onshore hizmetler (yerli malzeme ve kurulum hizmetleri)- ..., S.A.U tarafından Türkiye dışında doğrudan sunulacak offshore hizmetlerden oluşan (ekipman ve malzemelerin temin edilmesi) karma bir sözleşme olduğu belirtilerek, yurt dışında ve yurt içinde yapılacak bu hizmetlere ilişkin,S.A.U firması ile Türkiye Şubesi tarafından düzenlenecek faturalar için yapılacak hakediş ve avans ödemelerinden vergi kesintisi yapılıp yapılmayacağı ve kesinti yapılması halinde oranı hakkında Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, birinci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların, dar mükellefiyet esasında, yalnız Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği; aynı maddenin üçüncü fıkrasının (a) bendinde de, Türkiye’de Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun iş yeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde ve bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançların, dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede bentler halinde sayılan 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 olup, maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde ise, Gelir Vergisi Kanununda belirtilen birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Vergi kesintisi oranı, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 03/02/2009 tarihinden itibaren % 3 olarak belirlenmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinin birinci fıkrasında, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kâr veya zararın işin bittiği yıl kati olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterileceği hükme bağlanmıştır.

Özelge talep formu ekinde yer alan ve Kurumunuz ile S.A.U firması arasında imzalanan 23.12.2013 tarih ve 4600000757 sayılı “.... Gar Geçiş Yüksek Hızlı Tren Hatları ve Konvansiyonel Hatları Sinyalizasyon ve Telekomünikasyon İşleri Projesi” ne ilişkin sözleşmenin süresinin 365 takvim günü olarak belirlendiği ve “İşin adı, Yapılma Yeri, Niteliği, Türü ve Miktarı” başlıklı 3 üncü maddesi altında yer

alan "3.2 İşin Yapılma Yeri" başlığında "... Gar Yüksek Hızlı Tren hatları ve konvansiyonel hatları ve ... ile ... CTC Kumanda merkezleridir" hükmüne, "3.3 İşin Niteliği" başlığında; "Sözleşme konusu iş; doğrudan temin usulü ile "... Gar Hızlı Tren Geçişi Projesi" ne uygun olarak, ... Gar'a sinyalizasyon ve telekomünikasyon sistemlerinin tesis edilmesi ile bu kapsamda, mevcut tesis edilmiş ve tesis edilecek sinyalizasyon sistemlerinde ve CTC Kumanda Merkezlerinde gerekecek değişiklik, ilave ve modifikasyon ve düzenleme işlerinin "... Gar Geçişi Yüksek Hızlı Tren Hatları ve Konvansiyonel Hatları Sinyalizasyon ve Telekomünikasyon İşleri Projesi" sözleşmesi ve eklerinde belirtilen şartlar dahilinde yüklenici tarafından sağlanması işidir." hükümlerine yer verildiği, söz konusu projeye ait "Birim Fiyat Teklif Cetveli" nde de inşaat işlerine ilişkin birim fiyat belirlenmesi yapıldığı anlaşılmaktadır.

Bu itibarla, bu işin malzeme dahil taahhüde bağlı bir inşaat/onarım işi olması nedeniyle, yapılan işin Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinde belirtilen birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat işi olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ekipman ve malzemelerin yurtdışından getirilerek faturanın yurtdışı merkez tarafından kesilmesi söz konusu işin yıllara sari inşaat işi olarak değerlendirilmesine engel teşkil etmeyecektir.

Ayrıca, şirketiniz tarafından imzalanan sözleşme kapsamında yapılan "..... Gar Geçişi Yüksek Hızlı Tren Hatları ve Konvansiyonel Hatları Sinyalizasyon ve Telekomünikasyon İşleri Projesi" işinin anahtar teslim bir inşaat işi olması, malzeme temininin yurt dışındaki firma tarafından, onarım işinin ise Türkiye'deki şube aracılığı ile gerçekleştirilmesi, söz konusu işin malzeme dahil taahhüde bağlı anahtar teslim bir iş olması durumunu değiştirmeyeceğinden, bu iş kapsamında Genel Müdürlüğünüz tarafından düzenlenecek faturalar için yapılacak hakediş ve avans ödemeleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30/1-a maddesine göre %3 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, 18.12.2003 tarihinden itibaren yürürlükte olan "*Türkiye Cumhuriyeti ile İspanya Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması*" hükümleri 01.01.2004 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Anlaşma'nın bir örneği ekli "*İş Yeri*" başlıklı 5 inci maddesinde hangi hallerde diğer devlette bir iş yeri oluşacağı veya oluşmayacağı açıkça belirtilmiş olup, müteahhitlik işleri bakımından iş yerinin oluşmasını düzenleyen 3 üncü fıkrasında;

"3. Altı ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi ya da bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri bir iş yeri oluşturur."

hükmüne yer verilmiştir.

Anlaşma'nın "*Ticari Kazançlar*" başlıklı 7 nci maddesinin 1 inci ve 2 nci fıkraları ise;

"1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, sözkonusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazancı yalnızca işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere bu diğer Devlette vergilendirilebilir."

2. 3 üncü fıkra hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet teşebbüsü diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunduğunda, her iki Akit Devlette de bu işyerine atfedilecek kazanç, bu işyeri aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya benzer faaliyetlerde bulunan, tamamen ayrı ve bağımsız bir teşebbüs olsaydı ve işyerini oluşturduğu teşebbüsten tamamen bağımsız bir nitelik kazansaydı ne kazanç elde edecek ise aynı miktarda bir kazanç olacaktır."

hükümlerini öngörmektedir.

Yukarıda hükümlerine yer verilen Türkiye - İspanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nda inşaat, yapım, montaj ve kurma işleri bakımından iş yerinin oluşması, altı aylık süre koşuluna bağlanmış olup, altı aylık sürenin hesaplanmasında başlangıç tarihi olarak şantiyenin oluştuğu tarihin (müteahhidin hazırlık çalışmaları da dahil Türkiye'de çalışmalarına başladığı tarih); bitim tarihi olarak ise işin tamamlandığı veya sürekli olarak terk edildiği tarihin dikkate alınması gerekmektedir.

Kötü hava koşulları, malzeme ve işgücü yetersizliği gibi sebeplerle iş yerindeki faaliyetlerin geçici olarak durdurulduğu günler de 6 ayın hesaplamasına dahil edilecektir.

Diğer taraftan, bir inşaat, yapım, montaj, kurma projesi ile bağlantılı Türkiye'de kurulmuş olan şube, ofis, atölye vb. bir yer, Anlaşma'nın 5 inci maddesi kapsamında tek başına bir iş yeri oluşturmayacak ve altı aylık sürenin hesaplanmasında şantiyenin başlangıç tarihi olarak dikkate alınmayacaktır.

Bununla birlikte, söz konusu yerin diğer başka projeler için de kullanılması ve burada yürütülen faaliyetlerin bu yer iş yeri haline getirmeyen 4 üncü fıkrada belirtilen faaliyetlerin ötesine geçen faaliyetler olması durumunda, hiçbir projenin süresinin tek başına 6 ayı aşmaması sebebiyle bir iş yeri oluşturmadığı hallerde bile, bir iş yerinin varlığından söz edilebilecektir.

Bu durumda, söz konusu yerin durumu hiçbir iş yeri oluşturmayan projelerden farklı olacak; ve yalnızca bu yerden yürütülen işlemlere atfedilebilen kazanç iş yerine atfedilmiş sayılacaktır.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde ve özelge talep formu ekinde yer alan sözleşme ve şartnamenin incelenmesinden; İspanya mukimi S.A.U. firmasının üstlendiği "... Gar Geçiş Yüksek Hızlı Tren Hatları ve Konvansiyonel Hatları Sinyalizasyon ve Telekomünikasyon İşleri Projesi"nin Türkiye'de altı ayı aşan bir süre devam etmesi (sözleşme süresi 365 gün) nedeniyle, Türkiye'de bir iş yerine sahip olduğu kabul edilecek ve bu iş yerine atfedilebilen kazançlarla sınırlı olmak üzere Türkiye' de iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde vergilendirilecektir.

Türkiye'de üstlenilen işin süresinin 6 ayı aşmaması durumunda ise, söz konusu iş dolayısıyla Türkiye'de ayrıca bir iş yeri oluşmayacak; Türkiye'de sadece bu iş için kurulmuş olan şube iş yeri olarak değerlendirilmeyecek ve elde edilecek kazançlar da Türkiye'de vergilendirilmeyecektir. Ancak, Türkiye'de bulunan şubeden diğer başka projelerin de yürütülmesi halinde, söz konusu işin anılan şube vasıtasıyla gerçekleştirilen kısmına atfedilebilen kazançlar için Anlaşma'nın 7 nci maddesinin 1 inci fıkrasına göre, Türkiye'nin iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde vergi alma hakkı olacaktır.

Diğer taraftan, "... Gar Geçiş Yüksek Hızlı Tren Hatları ve Konvansiyonel Hatları Sinyalizasyon ve Telekomünikasyon İşleri Projesi"nin yüklenicisinin S.A.U şirketi olması ve taahhüt kapsamındaki işin Türkiye'de bulunan şube tarafından yerine getirilmesinden dolayı İspanya'daki merkez tarafından temin edilecek olan makine ve techizat ithalatının Türkiye' de oluşmuş olan iş yerinden bağımsız olarak yürütüldüğü iddia edilemeyecektir.

İspanya mukimi şirket tarafından Türkiye'de vergi ödenmesi durumunda ise, ödenen vergiler Anlaşma'nın "Çifte Vergilendirmeyi Önleme"yi düzenleyen 22 nci maddesinin 1 inci fıkrası hükmü çerçevesinde İspanya'da ödenecek vergiden mahsup edilmek suretiyle çifte vergilendirme önlenebilecektir.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için İspanya mukimi şirketin, İspanya'da tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin İspanya yetkili makamlarından alınacak bir belge (mukimlik belgesi) ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile Noterce veya İspanya'daki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen Türkçe tercümesinin bir örneğinin ilgili vergi dairesi veya vergi sorumlularına ibraz edilmesi 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. — 18.09.2026