

Yurt dışından temin edilen makine ve teçhizatlar için ödenen bedellerin birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işi kapsamında vergi kesintisine tabi olup olmayacağı hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.0.06.49-KVK 30-1332
Tarih	11.04.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.0.06.49-KVK 30-1332

11/04/2012

Konu : Yurt dışından temin edilen makine ve teçhizatlar için ödenen bedellerin birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işi kapsamında vergi kesintisine tabi olup olmayacağı.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, İspanya'da mukim ana merkezinizin ... A.Ş. (...) tarafından açılan '... Yapım İş'i' ihalesini kazandığı ve söz konusu iş ile ilgili sözleşmenin 14/04/2011 tarihinde imzalandığı, yapım işi kapsamında Erzincan'da gerçekleştirilecek yapım, test ve montaj çalışmaları ve ... tarafından yurt dışından ithal edilecek makine ve teçhizatların bulunduğu, şubenin yapım ve montaj işini yürütmek üzere Ağustos 2011'de kurulduğu, taahhüt edilen işin, bütünü itibarıyla alt aşamalara ayrıldığı ve her bir kısım için ödenecek bedellerin sözleşmede yer aldığı, makine ve teçhizatın İspanya'da mukim ana merkeziniz tarafından yurt dışından müstakilen temin edileceği ve bu tedarik işleminde şubenin

katkısının bulunmayacağı belirtilerek, sözleşme kapsamında ana merkeziniz tarafından ithal edilen makine ve teçhizat bedelleri üzerinden vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı hususunda 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; üçüncü fıkrasının (a) bendinde de, Türkiye'de 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 hükmüne yer verilmiş 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 hükme bağlanmıştır. 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.

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.

Anılan Anlaşmanın "İşyeri" başlıklı 5 inci maddesinin, müteahhitlik işleri bakımından iş yerinin oluşmasını düzenleyen üçüncü fıkrasında, "Altı ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi ya da bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri bir işyeri oluşturur." hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükme göre, Türkiye - İspanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasında inşaat işleri bakımından iş yerinin oluşması, altı aylık süre koşuluna bağlanmış olup altı aylık sürenin hesaplanmasında başlangıç tarihi olarak şantiyenin olduğu 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.

Dolayısıyla, Türkiye'de kurulmuş olan şube, inşaat işleri bakımından Anlaşmanın 5 inci maddesi kapsamında tek başına bir iş yeri oluşturmayacak ve altı aylık sürenin hesaplanmasında inşaat şantiyesinin başlangıç tarihi olarak dikkate alınmayacaktır.

Anlaşmanın "Ticari Kazançlar" başlıklı 7 nci maddesinin birinci, ikinci ve üçüncü fıkraları;

"1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu 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.

3. İşyerinin kazancı belirlenirken, işyerinin bulunduğu Devlette veya başka yerde yapılan, yönetim ve genel idare giderleri de dahil olmak üzere işyerinin amaçlarına uygun olan giderlerin indirilmesine müsaade edilecektir."

hükümlerini öngörmektedir.

Bu hükümler uyarınca, İspanya'da mukim ... S.A. şirketinin üstlendiği "... Yapım İşi"nin Türkiye'de altı ayı aşan bir süre devam etmesi durumunda, Türkiye'de bir iş yeri oluşacak ve yalnızca bu iş yerine atfedilebilen kazançlarla sınırlı olmak üzere Türkiye'nin de vergi alma hakkı doğacaktır.

Anlaşmanın Türkiye'de vergi alma hakkı tanıdığı durumlarda vergileme iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yapılacaktır.

Türkiye'deki "... Yapım İşi"nin altı ayı aşmaması durumunda ise buradan elde edilen kazançları vergileme hakkı yalnızca İspanya'ya ait olacak ve Türkiye'de vergilendirilmeyecektir.

Yukarıdaki hükümlere göre, ... tarafından ihale edilen ve yapım, test ve montaj çalışmaları ile yurt dışından makine ve teçhizat temini işleri "... Yapım İşi" sözleşmesinde ayrı ayrı tanımlanmış olsa da, söz konusu işlerin tek sözleşmeye bağlı olması dolayısıyla taahhüt kapsamındaki işin tamamının yerine getirilmesinden sorumlu tutulacağınızdan söz konusu işin bir bütün olarak ele alınması gerekmekte olup İspanya'daki merkeziniz tarafından müstakilen temin edileceğini ifade ettiğiniz makine ve teçhizat ithalatının yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde "... Yapım İşi" için Türkiye'de oluşacak iş yerinden bağımsız olarak yürütüleceğinin kabulü mümkün değildir.

Buna göre, ... tarafından ihale edilen ve yapımı İspanya'da mukim ana merkeziniz ... S.A. tarafından taahhüt edilerek Türkiye'de kurulu şube vasıtasıyla gerçekleştirilecek olan "... Yapım İşi"nin, yıllara sari inşaat işlerini içermesi ve tüm işin tek bir sözleşmeyle yüklenilmesi nedeniyle, yapılan işin bütün olarak inşaat işi olarak kabul edilmesi ve bu işlerle ilgili ana merkez tarafından tedarik edilen makine ve teçhizat bedeli dahil yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30/1-a maddesine göre %3 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Ayrıca, hakediş ödemeleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30/1-a maddesi hükmü uyarınca yapılan vergi kesintilerinin, işin bittiği yıl söz konusu işe ait kâr veya zararın beyan edildiği kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edileceği, bu mahsuplar sonunda kalan bir tutar bulunması halinde ise red ve iadesinin yapılacağı tabiidir.

Diğer taraftan, İspanya mukimi ... S.A. şirketinin "... Yapım İşi"nden dolayı Türkiye'de vergi ödemesi gerektiği durumda bu şekilde ödenecek vergiler, söz konusu Anlaşmanın "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 uygulanabilmesi için söz konusu İspanya mukimi teşebbüsün İspanya'da tam mükellef olduğunu ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğini İspanya yetkili makamlarından alınacak bir belge ile (mukimlik belgesi) kanıtlanması ve bu belgenin aslını, Türkçe tercümesinin Noterce veya İspanya'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 etmesi 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.