

Amerika Birleşik Devletleri mukimi şirketten alınan teknik eğitim hizmeti karşılığı ödenen bedellerden vergi tevkifatı yapıp yapılmayacağı hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 30-2285
Tarih	22.12.2011

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 30-2285

22/12/2011

Konu : Amerika Birleşik Devletleri mukimi şirketten alınan teknik eğitim hizmet karşılığı ödenen bedellerden vergi tevkifatı yapıp yapılmayacağı,

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, Amerika Birleşik Devletleri mukimi olan firmasından teknik eğitim hizmeti aldığınız belirtilerek, almış olduğunuz hizmet karşılığı yapılan ödemenin tevkifata tabi olup olmayacağı hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup konu hakkında Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Serbest Meslek Kazancının Tarifi" başlıklı 65'inci maddesinde, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene

tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması faaliyetinin serbest meslek faaliyeti olduğu hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında; Kanun'un 1'inci maddesinde sayılan kurumlardan, kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirileceği hükmü yer almış, üçüncü fıkrasının (c) bendinde ise Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar arasında sayılmıştır.

Aynı Kanunun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumların bu maddede sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından %15 oranında tevkifat yapılacağı hükme bağlanmış, anılan maddenin birinci fıkrasının (8) numaralı bendi ile bu maddede belirtilen tevkifat oranlarını gelir unsurları veya faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı belirleme konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiş, dar mükellef kurumların elde ettikleri serbest meslek kazançları için tevkifat oranı, 03/02/2009 tarihli ve 2009/14593 sayılı BKK ile 03/02/2009 tarihinden itibaren petrol arama faaliyetlerinden elde edilen kazançlar için %5 diğerlerinden %20 olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında imzalanan Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması'nın "Serbest Meslek Faaliyetleri" başlıklı 14 üncü maddesinde;

"1. Akit Devletlerden birinin bir mukiminin serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnız bu Devlette vergilendirilebilecektir. Bununla beraber, eğer bu faaliyetler veya hizmetler diğer Devlette icra edilirse ve

a) Mukim bu diğer Devlette bu hizmet veya faaliyetleri icra etmek amacıyla sürekli kullanabileceği bir sabit yere sahip ise veya

b) Mukim bu diğer Devlette, sözkonusu hizmet veya faaliyetleri icra etmek amacıyla, herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde, bir veya birkaç seferde, toplam 183 gün veya daha fazla kalırsa; sözkonusu gelir, diğer Akit Devlette de vergilendirilebilir.

Böyle bir durumda olayına göre, ya yalnızca sözkonusu sabit yere atfedilebilen gelir, ya da yalnızca bu diğer Devlette bulunulan süre içinde icra edilen hizmet veya faaliyetlerden elde edilen gelir bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Akit Devletlerden birinin bir teşebbüsünün serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnız bu Devlette vergilendirilebilecektir. Bununla beraber, eğer bu hizmet veya faaliyetler diğer Devlette icra edilirse ve eğer:

a) Teşebbüs bu diğer Devlette hizmet ve faaliyetlerin icra edildiği bir işyerine sahip olursa; veya

b) Hizmet veya faaliyetlerin icra edildiği süre veya süreler, herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde, 183 günü aşarsa sözkonusu gelir, bu diğer Akit Devlette de vergilendirilebilir.

Böyle bir durumda olayına göre, ya yalnızca sözkonusu işyerine atfedilebilen gelir ya da yalnızca bu diğer Devlette icra edilen hizmet veya faaliyetlere atfedilebilen gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir. Her iki durumda da Türkiye Cumhuriyeti, sözkonusu gelir üzerinden tevkifat suretiyle vergi alabilir. Bununla beraber, sözkonusu gelirin lehdarı, böyle bir vergiye tabi tutulduktan sonra sözkonusu gelir dolayısıyla, sanki gelir bu diğer Devlette bulunan bir işyerine atfedilebilirmiş gibi, Anlaşmanın 7 nci maddesi hükümlerine göre, net esasında vergilendirilmeyi tercih edebilir.

" hükümlerine yer verilmiştir.

"Bu hüküm uyarınca, ABD mukimi bir teşebbüsün Türkiye'ye gelmeksizin ABD'de icra edeceği serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı yalnızca ABD'ye aittir. Ancak, eğer bu faaliyet Türkiye'de bir işyeri vasıtasıyla icra edilirse veya Türkiye'de icra edilen faaliyet süresi herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde 183 günü aşarsa, Türkiye'nin de bu geliri iç mevzuat hükümleri çerçevesinde vergileme hakkı bulunmaktadır.

ABD mukimi teşebbüslerin Türkiye'de icra edecekleri serbest meslek faaliyeti, bu teşebbüslerin personeli vasıtasıyla Türkiye'de yapacakları 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 söz konusu ödemeler üzerinden vergi tevkifatını yapmak durumundadırlar.

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.

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

Diğer taraftan, söz konusu sözleşme kapsamında ABD'den gönderilecek personelinin elde ettiği ücret gelirlerinin vergilendirilmesi konusunun ise Anlaşma'nın "Bağımlı Faaliyetler"e ilişkin 15 inci maddesi çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Anılan maddenin 1 ve 2 nci fıkraları aşağıdaki gibidir;

1. 16 ncı (Yönetim Kurulu Üyelerine Yapılan Ödemeler), 18 inci (Emekli Maaşları ve Düzenli Ödemeler), 19 uncu (Kamu Görevleri) ve 20 nci (Öğrenciler, Stajyerler ve Öğretmenler) Maddelerin hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri gelirler, bu hizmet diğer Akit Devlette ifa edilmedikçe, yalnızca bu 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:

a) Gelir elde eden kişi, bu diğer Devlette herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde bir veya bir kaç seferde toplam 183 günü aşmamak üzere kalırsa;

b) Ödeme, bu diğer 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.

ABD teşebbüsü personelinin, anılan sözleşme kapsamındaki teknik eğitim hizmetleri karşılığında elde edecekleri ücretlerin Türkiye'de vergilendirilmesi için yukarıda 2 nci fıkrada belirtilen koşullardan en az birinin ihlal edilmesi gerekmektedir. Bu üç şartın topluca gerçekleştiği durumda ise vergileme ABD'de yapılacaktır.

Anlaşma hükümlerine göre serbest meslek kazançları veya ücret gelirleri yönünden yukarıda bahsedilen ve Türkiye'de vergi ödenmesi durumunda ödenen bu vergiler; Anlaşma'nın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 23 üncü maddesi çerçevesinde ABD'de mahsup edilebilecektir.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için söz konusu ABD şirketinin ABD'de tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin ABD yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile noterce veya ABD'deki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen Türkçe tercümesinin bir örneğinin vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimiz uygulanacaktır.

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