

İtalya mukimi bir şirket ile oluşturulan Konsorsiyumun vergilendirilmesi

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.16.16.01-125[ÖZG-13-14]-267
Tarih	13.09.2013

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

BURSA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü

Sayı : 17192610-125[ÖZG-13-14]-267

13/09/2013

Konu : İtalya mukimi bir şirket ile oluşturulan Konsorsiyumun vergilendirilmesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Şirketiniz ile İtalya’da yerleşik ... arasında ... tarafından ihale edilen ... Denizaltı Kablo Bağlantısı Projesi işi için bir konsorsiyum oluşturulduğundan bahisle, yapılan konsorsiyum sözleşmesinde şirketinizin tüm mal ve hizmet tedarikini sağlamakla yükümlü olduğu ve ... Şirketinin sadece gerekli teknik yeterliliği sağlayacağı, yapılan sözleşmede ise Şirketiniz ile İtalya mukimi şirketin projenin gerçekleştirilmesinden müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulduğu, işin teslim süresinin 730 gün olduğu ve ...’a yapılacak tüm mal ve hizmet teslimlerine ait faturaların sadece şirketiniz tarafından düzenleneceği belirtilerek anılan konsorsiyumun ne şekilde vergilendirileceği hususunda bilgi talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; birinci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların, yalnız Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış, üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu belirtilmiştir. Anılan maddenin 3 üncü fıkrasının (a) bendinde de, Türkiye’de işyeri 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 hükmü yer almıştır.

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

Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ile 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre 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 da, 2009/14593, 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları uyarınca 03.02.2009 tarihinden itibaren % 3 olarak belirlenmiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “15.3.1.1. Konsorsiyum olarak yapılan işlere ilişkin ödemelerin durumu”başlıklı bölümünde ise, konsorsiyumu adi ortaklık ve iş ortaklığından ayıran temel unsurlar detaylı olarak ifade edilmiş ve

“Günümüzde belli büyüklükte bir işi yapmak için bir araya gelen firmalar üç tür ortaklık kurabilmektedirler: Adi ortaklık, iş ortaklığı ve konsorsiyum.

Borçlar Kanununun 525 ve müteakip maddelerinde düzenlenmiş bulunan adi ortaklıkların kurumlar vergisi mükellefiyeti söz konusu olmayıp ortakların ayrı ayrı gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmektedir. İş ortaklıkları, Kurumlar Vergisi Kanununda kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmıştır. Konsorsiyumun tanımı ve vergilendirilmesi konusunda ise vergi kanunlarında herhangi bir özel düzenleme yer almamaktadır.

4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 4 üncü maddesinde, ortak girişimler “İhaleye katılmak üzere birden fazla gerçek veya tüzel kişinin aralarında yaptıkları anlaşma ile oluşturulan iş ortaklığı ve

konsorsiyumlar” olarak tanımlanmıştır.

Aynı Kanunun 14 üncü maddesinde ise “...İş ortaklığı üyeleri, hak ve sorumluluklarıyla işin tümünü birlikte yapmak üzere, konsorsiyum üyeleri ise hak ve sorumluluklarını ayırarak işin kendi uzmanlık alanlarıyla ilgili kısımlarını yapmak üzere ortaklık yaparlar. İş ortaklığı her türlü ihaleye teklif verebilir. Ancak idareler, işin farklı uzmanlıklar gerektirmesi durumunda, ihaleye konsorsiyumların teklif verip veremeyeceğini ihale dokümanında belirtirler. İhale aşamasında ortak girişimden kendi aralarında bir iş ortaklığı veya konsorsiyum yaptıklarına dair anlaşma istenir. İş ortaklığı anlaşmalarında pilot ortak, konsorsiyum anlaşmalarında ise koordinatör ortak belirtilir. İhalenin iş ortaklığı veya konsorsiyum üzerinde kalması halinde, sözleşme imzalanmadan önce noter tasdikli iş ortaklığı veya konsorsiyum sözleşmesinin verilmesi gerekir. **İş ortaklığı anlaşma sözleşmesinde, iş ortaklığını oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin taahhüdün yerine getirilmesinde müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları, konsorsiyum anlaşma ve sözleşmesinde ise konsorsiyumu oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin, işin hangi kısmını taahhüt ettikleri ve taahhüdün yerine getirilmesinde koordinatör ortak aracılığıyla aralarındaki koordinasyonu sağlayacakları belirtilir.**” hükmü yer almaktadır.

Bu Tebliğin iş ortaklıklarının mükellefiyetine ilişkin (2.5) bölümünde konsorsiyumlar hakkında açıklamalar yer almaktadır.

Buna göre, bir inşaat işini gerçekleştirmek üzere konsorsiyum halinde hareket eden firmaların kendi aralarında yapmış oldukları bu işe ilişkin konsorsiyum sözleşmesinde,

- İşin bütünü içinde birbirinden fiziken ayrılabilen belli bölümlerin konsorsiyum üyelerince paylaşılarak bu bölümlerin gerçekleştirilmesinden kendilerinin sorumlu olacağı,

- Sözleşmede taahhüt edilen işler ile fiziken ayrılabilen alt bölümlerin ve işin gerektirdiği malzeme ve teçhizata ilişkin bedellerin ayrı ayrı tayin ve tespit edileceği,

- Ayrıntılı hazırlanan iş programına tarafların uyma zorunluluğunun bulunacağı,

- Her bir ortağın yüklendiği işin alt aşamalarında üstlenmiş olduğu kısma ait gelir ve giderlerin kendi yasal defterlerinde izleneceği,

- Ortakların üstlendikleri işler için gerekli olan ve kendilerince sağlanması gereken makine ve teçhizatın kendi mülkiyetinde kalacağı,

- Her bir ortağın yapmış olduğu iş sonucunda elde edilen kâr veya zararın diğer ortakla ilişkilendirilmeksizin kendisinin geliri olacağı,

- Kurulan konsorsiyumun bu iş için kurulacağı ve işin bitiminde sona ereceği,

- İdare ile yapılacak işlemlerde yalnızca bir ortağın (koordinatör ortak) muhatap olacağı, ancak bu ortağın yapmış olduğu tüm işlemlerden doğan sonuçların hangi iş kısmı ile ilgili ise o işi gerçekleştiren firmaya yansıtılacağı

hususlarının yer alması ve bunlara aynen uyulması gerekmektedir.

Bu unsurlar, konsorsiyumu adi ortaklıktan ve iş ortaklığından ayıran temel unsurlardır. Konsorsiyumun idare ile yapmış olduğu sözleşmede de konsorsiyum sözleşmesine paralel hükümler konulabilmektedir.

Konsorsiyum olarak hareket eden firmalarca yapımı taahhüt edilen yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde (makine, teçhizat ve taşıt temini dahil);

- Firmalar arasındaki konsorsiyum anlaşmasında, “konsorsiyum” tanımı için gerekli olan şartların yer almış olması,

- İdare ile konsorsiyum arasında yapılan sözleşmede işin tamamının alt aşamada kısımlara ayrılabilmesi ve her bir kısım için ödenecek bedelin belirlenmesi,

- Yurt dışından makine, teçhizat ve taşıt teminini içeren sözleşmelerde, temin işinin doğrudan yurt dışındaki ana merkez tarafından ve Türkiye’deki işyerinin hiçbir katkısı olmaksızın gerçekleştirilmiş olması

halinde, ihale edilen iş için yapılan ödemeler, vergi kesintisi açısından konsorsiyum üyesi firmaların taahhüt ettikleri işle sınırlı olmak üzere ayrı ayrı değerlendirilecektir.

Bu şekilde ihalesi yapılan inşaat işlerinde, taahhüt edilen iş, bütünü itibarıyla alt aşamalara ayrılacak ve birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin kısmı için vergi kesintisi yapılacaktır.

Sözleşme kapsamında bulunan makine, teçhizat ve taşıtların yurt dışındaki ana merkez tarafından Türkiye’de bir işyeri ve daimi temsilcisi olmaksızın veya bunların bulunması halinde herhangi bir katkıları olmadan müstakilen temin edilmesi durumunda, sözleşmede belirtilen malzemelere ait bedellerin, inşaat ve onarım işleri dolayısıyla bu işi yapana inşaat işi kapsamında ödenen istihkak mahiyetinde olmadığı kabul edilecek ve vergi kesintisine tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.”

açıklamalarına yer verilmiştir.

Öte yandan, adi ortaklıklar Borçlar Kanununun 520-541 nci maddelerinde düzenlenmiştir. Anılan Kanunun 520 nci maddesinde adi ortaklık, iki veya daha fazla kişinin, bir sözleşmeye dayanarak, ortak bir amaca ulaşmak için emek ve mallarını birleştirmesi olarak tanımlanmıştır. Adi ortaklığa sermaye konulması, kazancın dağıtımı, kâr ve zarara katılma, ortaklığın idaresi, üçüncü kişilere karşı sorumluluk,

tasfiye v.b. hükümlere de bu Kanunda ayrıca yer verilmiştir. Adi ortaklıkların tüzel kişiliği olmadığı gibi gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmaları da söz konusu değildir. Adi ortaklık olarak faaliyette bulunulması halinde, ortaklığa stopaj ve katma değer vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmektedir. Adi ortaklıkların ortaya çıkan kâr veya zararı, adi ortaklığı oluşturan ortaklar tarafından hisseleri oranında kendi kazançlarına dahil edilerek vergilendirilmektedir.

Ayrıca, dar mükellef ortaklar için ise adi ortaklığın bunların Türkiye'deki işyeri olarak kabul edilmesi ve bu işyerinden elde ettikleri kazançların Türkiye'de ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

İlgi'de kayıtlı özelge talep formu ve eklerinizin incelenmesinden ve ... tarafından ihale edilen ... Denizaltı Güç Kablosu Bağlantısı Projesi işinin şirketiniz ve ... tarafından müştereken ve müteselsilen sorumlu olarak yürütülecek olması nedeniyle, oluşturulan ortaklığın konsorsiyum olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Buna göre, anılan ortaklığa adi ortaklık olarak stopaj ve katma değer vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi ve ortaya çıkan kâr veya zararın, ortaklığı oluşturan ortaklar tarafından hisseleri oranında, ortakların tam veya dar mükellef olmasına göre yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde kurum kazançlarına dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, ihale konusu işle ilgili olarak malzeme temini dahil adi ortaklığa yapılacak tüm hak ediş ödemelerinden %3 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı ve yapılan kesintilerin işin bitiminde ortaklar tarafından verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan kurumlar vergisinden hisseleri oranında mahsup edilebileceği tabiidir.

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.

