

## Almanya'da mukim şirketten temin edilen hizmetlere ilişkin ödemeler üzerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı

|            |                         |
|------------|-------------------------|
| Belge türü | Özelge                  |
| Kanun      | KURUMLAR VERGİSİ KANUNU |
| Özelge no  | 62030549-125-52129      |
| Tarih      | 11.01.2023              |

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 62030549-125[30-2015/595]-52129

11.01.2023

Konu : Almanya'da mukim şirketten temin edilen hizmetlere ilişkin ödemeler  
üzerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı

İlgi

:

...

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; şirketinizin "Hizmet Sözleşmesi" kapsamında Almanya'da mukim firmadan aldığı "*konsept geliştirme ve ilgili aktiviteler, stand organizasyonu/nakliye sözleşmelerinin akdedilmesi, alan hizmetlerinin idare edilmesi de dahil olmak üzere uluslararası katılımcıların getirilmesi, fuarlara ilişkin danışmanlık ve organizasyon sürecine katılım, salon düzeni planlaması konusunda danışmanlık, uluslararası kuruluşlar ile ilişkilerin kurulması, Türkiye dışı pazarlama aktiviteleri, teknik sorunlar konusunda destek sağlanması*" hizmetlerine ilişkin olarak yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; Kanunun birinci maddesinde yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış, maddenin üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu belirtilmiştir.

Aynı Kanunun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tabi 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 belirtilmiş olup, maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde, serbest meslek kazançlarından, ikinci fıkrasında ise ticari veya zirai kazanç 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 kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Vergi kesintisi oranları, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 03.02.2009 tarihinden itibaren, petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan %5, diğer serbest meslek kazançlarından % 20, gayrimaddi hak bedeli ödemelerinden de %20 olarak belirlenmiştir.

Diğer taraftan, 01/01/2011 tarihinden itibaren uygulanmakta olan "*Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması*"nın "Serbest Meslek Faaliyetleri"ne ilişkin 14 üncü maddesinde yalnızca

gerçek kişilerin faaliyetlerine ilişkin düzenlemelere yer verildiğinden, Almanya mukimi şirketler tarafından icra edilen serbest meslek faaliyetlerinin, Anlaşmanın "İşyeri"ne ilişkin 5 ve "Ticari Kazançlar"a ilişkin 7 nci maddeleri kapsamında değerlendirilmesi gerekmekte olup, Anlaşmanın 5 inci maddesinin 3 üncü fıkrasında;

"3. 'İşyeri' terimi aşağıdakileri de kapsayacaktır:

(a) .....;

(b) bir teşebbüs tarafından, çalışanları veya teşebbüs tarafından bu amaçla görevlendirilen diğer personel aracılığıyla bir Akit Devlette ifa edilen ve herhangi bir 12 aylık dönemde toplam altı ayı aşan bir süre veya sürelerde devam eden (aynı veya bağlı proje için), danışmanlık hizmetleri de dahil, hizmet tedarikleri.",

Ticari Kazançlara ilişkin 7 nci maddesinin 1 inci fıkrasında ise;

"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 kazançları bu diğer Devlette, yalnızca bu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere vergilendirilebilir."

hükümleri yer almaktadır.

Anlaşmanın yukarıda yer alan 5 inci maddesinin üçüncü fıkrası hükmünden de anlaşılacağı üzere, Almanya mukimi şirketler tarafından verilen hizmetlerin Türkiye'de vergilendirilebilmesi için gerekli olan "işyeri" oluşturma ölçütü, yalnızca fiziki bir yerle sınırlı olmayıp, şirketin personeli aracılığıyla Türkiye'de vereceği hizmetler de yukarıda belirtilen süre şartına bağlı olarak bir işyeri oluşturabilmektedir.

Almanya mukimi bir şirketin Türkiye'de serbest meslek faaliyetinde bulunması durumunda Türkiye'de bir işyerinin oluşup oluşmadığının belirlenmesi açısından gerekli olan 6 aylık sürenin tespitinde; teşebbüsün, Türkiye'de, Anlaşma'nın 5/3-b bendinde bahsedilen aynı veya bağlı projeler kapsamında hizmet ifasında bulunması halinde sürenin bir bütün olarak, ayrı projeler kapsamında hizmet ifasında bulunması halinde ise her bir proje süresinin ayrı ayrı dikkate alınması gerekmektedir.

Bu itibarla, Almanya mukimi şirketin personeli vasıtasıyla Türkiye'de ifa edeceği hizmetlerin herhangi bir 12 aylık bir dönemde toplam 6 ayı aşması halinde bu hizmetlerden elde edilecek kazancın, Anlaşmanın Ticari Kazançlara ilişkin 7 nci maddesi kapsamında Türkiye'de vergilendirilmesi gerekmektedir.

Almanya mukimi şirketin söz konusu faaliyetleri Anlaşma kapsamında ticari kazanç olarak değerlendirilmekle birlikte, bu kazancın Türkiye'de vergilendirilmesi gerektiği durumda, vergilemenin iç mevzuatımızdaki usul ve esaslar çerçevesinde yapılacağı tabiidir.

Bu hükümler uyarınca, Almanya mukimi şirketin Türkiye'ye gelmeksizin icra edeceği serbest meslek hizmetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde edecekleri gelirleri vergileme hakkı yalnızca bu ülkeye aittir. Eğer bu hizmet veya faaliyetler Türkiye'de bir işyeri vasıtasıyla ya da Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde Almanya Anlaşması bakımından toplam 6 aydan fazla sürede icra edilirse, Türkiye'nin de bu gelirleri vergileme hakkı bulunmaktadır.

Türkiye'de ödenen vergiler, Anlaşmaların çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin hükümleri çerçevesinde, ilgili ülkede hesaplanan vergiden mahsup edilecek veya Türkiye'de elde edilen kazanç ilgili ülkede istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Almanya mukimi teşebbüsün Türkiye'de icra edeceği serbest meslek faaliyeti, bu teşebbüsün personelleri vasıtasıyla Türkiye'de yapacakları serbest meslek faaliyetini 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 6 aydan fazla bir süre kalıp kalmama durumunu bilemeyeceğinden, söz konusu ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapmak zorundadırlar.

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.

Almanya mukimi şirketin Türkiye'de elde ettiği gelirlerin Anlaşma hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için, mukimi oldukları ülkenin yetkili makamından mukimlik belgesi almaları ve bu belgenin aslı ile noter veya bu ülkelerdeki Türk Konsolosluklarınca tasdikli bir örneğini, kendilerine yapılan ödeme üzerinden vergi tevkifatı yapacak vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz etmeleri gerekmektedir.

4 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği 26/09/2017 tarihli ve 30192 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Söz konusu faaliyetlere ilişkin ödemelerin kısmen veya tamamen anılan Tebliğin yürürlük tarihinden sonra yapılması durumunda, hizmetlerin Türkiye'de ifa edilmesine karşın ilgili Anlaşmaların hükümlerine göre Türkiye'nin vergi alma yetkisinin oluşmadığının açıkça tespitine bağlı olarak, Tebliğin ekinde yer alan 1 ve 2 no.lu formlar ibraz edilmek suretiyle 26/09/2017 tarihinden itibaren yapılacak ödemeler üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.

Bu kapsamda, ilgili Anlaşmaların hükümlerine göre Türkiye'nin vergi alma yetkisinin oluşup oluşmadığının tespiti yapılırken, Almanya mukimi firma tarafından personelleri vasıtasıyla hizmet ifası için Türkiye'de bulunulan sürenin hesabında, söz konusu Tebliğin yürürlüğe girdiği 26/09/2017 tarihine kadar personel sayısı ile birlikte her bir personelin Türkiye'de bulunduğu gün sayısının, söz konusu tarihten itibaren ise personel sayısı dikkate alınmaksızın icra edilen faaliyet için Türkiye'de geçirilen gün sayısının dikkate alınması gerekmektedir.

Bununla birlikte, olayın gerçek mahiyeti ve ödemenin dayanağını teşkil eden sözleşme hükümlerine göre, yapılan ödemelerin Anlaşmanın 12 nci maddesinde belirtilen gayrimaddi hak bedeli niteliğinde olması durumunda, bu ödemelerin gayrimaddi hak bedeli olarak vergilendirileceği tabiidir. Bu durumda, Türkiye kaynaklı yapılacak ödemelerden Anlaşmanın 12 nci maddesinin 2 nci fıkrası uyarınca ödemenin gayrisafi tutarının %10'unu aşmayan oranda Türkiye'nin vergi alma hakkı bulunmaktadır.

Öte yandan, Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin;

- Birinci fıkrasında; kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı; alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği,

- İkinci fıkrasında; ilişkili kişinin kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade ettiği, ilişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı arandığı, ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da tarafların ilişkili kişi sayıldığı, ilişkili kişiler açısından bu oranların topluca dikkate alınacağı,

- Üçüncü fıkrasında; emsallere uygunluk ilkesinin, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade ettiği,

- Dördüncü fıkrasında; kurumların, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, bu fıkra da belirtilen yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit edeceği,

...

- Altıncı fıkrasında, tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı,

...

hükme bağlanmıştır.

Anılan madde hükümlerinin uygulanmasına ilişkin usullerin düzenlendiği 27/11/2007 tarih ve 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında, bu düzenlemenin amacının, ilişkili kişilerle mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan gerçek kişi ve kurumların gelirlerinin tam ve doğru olarak beyan edilmesini sağlamak ve transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasına engel olmak olduğu belirtilmiştir.

Aynı Kanunun "Kabul edilmeyen indirimler" başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde de, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde gider olarak indiriminin kabul edilmeyeceği hükmüne yer verilmiştir.

Konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalar 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğinde yer almaktadır. Söz konusu Tebliğin "11 Grup İçi Hizmetler" başlıklı bölümünde grup içi hizmetlere ilişkin ilave açıklamalara yer verilmiştir.

Anılan Tebliğde grup içi hizmetlerle ilgili olarak hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığının, hizmeti alan şirketin söz konusu hizmete ihtiyacı olup olmadığının hizmetin alınmış olması halinde bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının belirlenmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Yine aynı Tebliğde, emsallere uygunluk ilkesi gereği grup içi hizmetin verilip verilmediğinin belirlenmesinde, hizmeti alan grup üyesinin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlayıp sağlamadığı hususunun dikkate alınması gerektiği ve ilişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten ihtiyacı olmayan bir hizmeti alması ya da bir hizmetin grup üyesine, sadece grup üyesi olması nedeniyle verilmesi durumunda, söz konusu şirketin grup içi hizmet elde ettiğinin kabulünün mümkün bulunmadığı belirtilmiştir. Ayrıca, hizmet bedelinin hem hizmeti alan hem de hizmeti sağlayan bakımından ayrı ayrı ele alınarak emsallere uygunluğunun değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde, şirketinizin Almanya mukimi ilişkili şirketten aldığı hizmetlere ihtiyacının olması, bu hizmetlerin fiilen sağlanmış olması ve hizmetlere ilişkin fatura bedelinin emsallere uygun olması şartıyla, söz konusu grup şirketine ödenen bedeller kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Ancak, ilişkili kişiye yapılan bu ödemelerin veya kullanılan dağıtım anahtarlarının emsallere uygunluk ilkesine aykırı olması durumunda, yapılan ödemelerin emsallere uygun bedeli aşan kısmı diğer bir ifadeyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç bir taraftan kanunen kabul edilmeyen indirim kabul edilmek suretiyle, dönem kazancına eklenirken; diğer taraftan, ilgili hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılacaktır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

İmza

(\*) 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