

Hollanda mukimi firmaya teknik destek ve danışmanlık hizmeti dolayısıyla ödenen bedellerinin vergilendirilmesi.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[30-2017/237]-1157656
Tarih	10.10.2022

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 62030549-125[30-2017/237]-1157656

10.10.2022

Konu : Hollanda mukimi firmaya teknik destek ve danışmanlık hizmeti dolayısıyla ödenen bedellerinin vergilendirilmesi.

İlgi :
a) tarihli ve evrak kayıt numaralı özelge talep formunuz.
b) tarihli ve evrak kayıt numaralı dilekçeniz.

İlgi (a)'da kayıtlı özelge talep formu ve ilgi (b)'de kayıtlı dilekçede, yabancı sermayeli olarak 2017/Ocak döneminde kurulduğunuz, faaliyet konunuzun tünel inşaatlarında kullanılan ve yurt dışında üretimi gerçekleştirilip Türkiye'de kullanılmak üzere satışı gerçekleştirilen tünel makinelerinin teknik destek ve danışmanlık hizmetlerini yabancı ve Türk mühendis istihdam ederek gerçekleştirdiğinizi, destek hizmeti verilen makinelerin Alman mukimiLtd. tarafından Almanya'da üretildiğini, Şirketinizin teknik destek ve danışmanlık hizmetini Alman mukimi şirketin ürettiği makineler için verdiği, söz konusu hizmetin bir kısmının %100 ortağı olduğunuz Hollanda mukimi B.V.'den hizmet alınarak gerçekleştirildiği, söz konusu makinelerin Türkiye'de tünel, köprü, yol inşaatı gibi projelerde bu makineleri satın alan şirketler tarafından kullanıldığı, ayrıca Hollanda mukimi B.V. şirketine Türkiye'de yapılacak işlerle ilgili vereceği müşteri tedariki hizmeti dolayısıyla komisyon bedeli ödeneceği belirtilerek, söz konusu ödemeler dolayısıyla kurumlar vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmaktadır.

A- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; birinci maddede sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların sadece 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. Anılan 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 veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançların, (c) bendinde Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançlarının, dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

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 kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Vergi kesintisi oranları, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlarda %5, diğer serbest meslek kazançlarında %20 olarak belirlenmiştir.

B- ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

Hollanda mukimi firmanın müşteri tedariki dolayısıyla elde edeceği komisyon gelirin 01/01/1989 tarihinden itibaren uygulanmakta olan "Türkiye Cumhuriyeti ile Hollanda Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması"nın "Ticari Kazançlar"a ilişkin 7 nci ve "İşyeri"ni düzenleyen 5 inci maddeleri kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Anlaşmanın 5 inci maddesinde işyeri, "bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer" olarak tanımlanarak, hangi hallerde iş yeri oluşup oluşmayacağı belirtilmiştir.

Anlaşmanın 7 nci maddesinin 1 inci fıkrası uyarınca, Hollanda mukimi B.V.'nin Türkiye'de, Anlaşmanın 5 inci maddesi kapsamında bir işyerine sahip olmaksızın elde edeceği gelirleri vergileme hakkı Hollanda'ya aittir. Söz konusu gelirlerin Türkiye'de bulunan bir işyeri vasıtasıyla elde edilmesi durumunda ise bu işyerine atfedilen gelirlerle sınırlı olmak üzere vergilendirme iç mevzuatımız çerçevesinde Türkiye'de yapılacaktır.

Anlaşmanın "İşyeri"ne ilişkin 5 inci maddesinin 5 inci fıkrasında daimi temsilcilik düzenlenmiştir. Bu fıkra göre; bir kişi bir Akit Devlette, diğer Akit Devletin teşebbüsü adına hareket eder ve bu fıkra kapsamında belirtilen faaliyetleri temsil ettiği teşebbüs adına yürütürse bu durumda bu faaliyetler diğer Akit Devletin teşebbüsü için bir işyeri oluşturacaktır.

Aynı maddenin bağımsız temsilciliğe ilişkin 6 ncı fıkrasında ise, bir teşebbüsün bir Akit Devlette işlerinin yalnızca, kendi işlerini olağan şekilde devam ettiren bir simsar, bir genel komisyon acentası veya bağımsız statüde diğer herhangi bir acenta vasıtasıyla yürüttüğü için o Devlette bir işyerine sahip kabul olunmayacağı hükmü yer almaktadır.

Bu kapsamda bağımsız nitelikte bir temsilciden söz edilebilmesi için, temsilcinin hem hukuken hem de ekonomik olarak teşebbüsten bağımsız olması ve teşebbüs adına faaliyette bulunurken kendi işlerine olağan şekilde devam etmesi gerekmektedir. Bir temsilcinin müteşebbisten bağımsızlığı aynı zamanda onun müteşebbise karşı sorumluluklarının derecesine bağlıdır. Temsilci faaliyetlerini müteşebbisten aldığı emir ve talimatlar ile yürütüyor ise müteşebbisten bağımsız addedilmeyecektir. Bağımsız bir temsilci için diğer bir önemli kıstas ise temsilcinin faaliyetlerinin müteşebbisin etkin bir kontrolüne tabi olmaması ve temsilcinin faaliyetlerini tek bir işveren adına yürütmemesidir.

Ayrıca, daimi temsilciliğe ilişkin olarak düzenlenen anılan fıkra hükümlerinde yer alan "sözleşme akdetme yetkisi"nin dar çerçevede yorumlanmaması, temsilci ile teşebbüs arasında "bağımlılık" ilişkisinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu çerçevede, Anlaşmanın temsilciliğe ilişkin hükümlerinin uygulanması bakımından, temsilcinin teşebbüs adına herhangi bir sözleşme akdetme yetkisi olmasa dahi, sözleşmenin gerekli bütün ön şartlarını (müzakereler, fiyat/bedel pazarlığı vb.) yerine getirmesi, ticari faaliyetlerinin tamamını doğrudan veya dolaylı olarak teşebbüsün emir ve talimatları uyarınca gerçekleştirmesi veya temsilcinin teşebbüs namına gerçekleştirdiği faaliyetlerinin temsilcinin olağan faaliyetlerini aşacak bir nitelik arz etmesi gibi durumlarda, yurt dışında yerleşik teşebbüsün, temsilcinin bulunduğu ülkede bir işyerine sahip olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir.

Bu hükümler uyarınca, Anlaşmanın 5 inci maddesinin daimi temsilciliğe ilişkin 5 inci fıkrası kapsamında gerçek veya tüzel kişilerin, diğer akit devletin bir teşebbüsü namına hareket etmesi ve bu teşebbüs adına devamlı olarak sözleşme akdetme yetkisi kullanmaları durumunda, bu kişiler Anlaşmanın 5 inci maddesinin bağımsız temsilciliğe ilişkin 6 ncı fıkrasında belirtilen bağımsız nitelikteki temsilciler kapsamında değerlendirilmeyecekler ve bu faaliyetler nedeniyle temsil ettikleri teşebbüsün bir işyerini oluşturacaklardır.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, Hollanda mukimi B.V.'nin kendi olağan işlerini Türkiye'deki Şirketiniz vasıtasıyla yürütmesi, Şirketinizin faaliyetlerini Hollanda mukimi B.V. tarafından verilen emir ve talimatlar doğrultusunda gerçekleştirmesi ve Şirketinizin Hollanda mukimi anılan şirket adına gerçekleştirdiği faaliyetlerinin kendi olağan faaliyetlerini aşacak nitelikte olması durumunda, Şirketinizin Hollanda mukimi B.V.'nin bir işyerini oluşturduğu kabul edilmektedir. Böyle bir durumda, bu işyerine atfedilen gelirlerle sınırlı olmak üzere vergilendirme iç mevzuatımız çerçevesinde Türkiye'de yapılacaktır.

Şirketinizin Anlaşma'nın 5 inci maddesinin 6 ncı fıkrasında hükme bağlandığı üzere kendi işlerine olağan şekilde devam eden bir simsar, genel komisyon acentesi veya bağımsız statüde diğer herhangi bir acente niteliğini haiz olması ve Hollanda mukimi B.V.'nin de, Türkiye'de işlerini, bu nitelikteki Şirketiniz vasıtasıyla yürütmesi halinde ise, Türkiye'de bir işyerine sahip olunmayacağından bu kazançlar üzerinden Türkiye'nin vergileme hakkı bulunmayıp anılan Hollanda mukimi şirkete yapılan komisyon bedeli ödemeleri üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.

Hollanda mukimi firmanın Şirketinize sunduğu teknik destek ve danışmanlık hizmetleri karşılığında elde ettiği kazanç ise serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecek ve Anlaşmanın "Serbest Meslek Faaliyetleri"ni düzenleyen 14 üncü maddesinin ikinci fıkrası çerçevesinde vergilendirilecektir. Söz konusu maddede,

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

(a) Teşebbüs, bu faaliyetleri icra etmek üzere bu diğer Devlette bir işyerine sahip olursa; veya

(b) Faaliyetlerin icra edildiği süre veya süreler, herhangi bir kesintisiz 12 aylık önemde toplam 183 günü aşarsa,

söz konusu gelir, aynı zamanda bu diğer Devlette de vergilendirilebilir.

Böyle bir durumda olayına göre, ya yalnızca söz konusu işyerine atfedilebilen gelir ya da yalnızca bu diğer Devlette icra edilen faaliyetlere atfedilebilen gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir. Her iki durumda da Türkiye Cumhuriyeti, söz konusu gelir üzerinden tevkifat suretiyle vergi alabilir. Bununla beraber, söz konusu geliri elde eden, böyle bir vergiye tabi tutulduktan sonra, söz konusu gelir dolayısıyla bu Anlaşmanın 7 nci Maddesi hükümlerine göre net esasında vergilendirilmeyi, bir diğer deyişle söz konusu gelir sanki Türkiye'de bulunan bir işyerine atfedilebilirmiş gibi vergilendirilmeyi tercih edebilir." açıklamaları yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Hollanda mukimi şirketin anılan faaliyeti Türkiye'ye gelmeksizin Hollanda'da icra etmesi halinde, serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı yalnız Hollanda'ya aittir. Bu durumda, aldığınız serbest meslek hizmeti nedeniyle anılan firmaya yapacağınız ödemelerden kurumlar vergisi kesintisi yapılmayacaktır.

Ancak, bu faaliyetler Türkiye'de Anlaşmanın 5 inci maddesi kapsamındaki bir işyeri vasıtasıyla veya Türkiye'de 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde toplam 183 günden fazla sürede icra edilirse, Türkiye'nin de bu gelirleri vergileme hakkı bulunmaktadır. Şirketinizin Hollanda mukimi şirketin işyerini oluşturup oluşturmadığının tespitinde Anlaşmanın 5 inci maddesinin daimi temsilcilik ve bağımsız temsilciliğe ilişkin yukarıda açıklanan hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir.

Hizmetin Türkiye'de ifa edilmesine karşın Anlaşma uyarınca Türkiye'nin vergi alma yetkisinin oluşmadığının açıkça tespit edilmiş olduğu durumlarda (faaliyetleri icra etmek üzere Türkiye'de bir işyeri oluşmaması veya faaliyetlerin icra edildiği süre veya sürelerde, herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşılmaması), ödemenin stopaja tabi tutulmaması için 26.09.2017 tarih ve 30192 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan "4 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği"nin ekinde yer alan 1 no.lu formun Türkiye kaynaklı serbest meslek kazancı elde eden Hollanda mukimi şirket tarafından, eksiksiz olarak doldurularak hizmet alımına başlandığı tarihten itibaren 30 gün içinde Şirketinize verilmesi gerekmektedir. Tebliğin ekinde yer alan 2 no.lu formun ise Şirketinizce doldurularak, Hollanda mukimi şirket tarafından Şirketinize verilen 1 no.lu form ve varsa hizmete ilişkin yazılı sözleşme örneği ile birlikte, ödeme yapılmasından önce bağlı olunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Hizmet veya faaliyet süresinin uzaması, iş yeri veya sabit yer açılması ve hizmetin buraya atfedilebilmesi gibi sonradan meydana gelen değişikliklere bağlı olarak Türkiye'nin vergilendirme yetkisinin oluştuğu durumlarda Şirketiniz, vergi sorumlusu sıfatıyla önceki dönemleri de kapsayacak şekilde vergi tevkifatı yükümlülüğünü yerine getirmelidir.

Hollanda mukimi şirketin Türkiye'de icra edeceği serbest meslek faaliyeti, bu şirketin personeli vasıtasıyla Türkiye'de yapacağı serbest meslek faaliyetlerini ifade etmektedir.

Hollanda mukimi şirketin Türkiye'de serbest meslek icrası için kaldığı sürenin 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde toplam 183 günü aşp aşmadığının tespitinde Anlaşmaya ek Protokol'ün 14 üncü maddeye ilişkin XII nci maddesi hükümlerinin de dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre, teşebbüsün Türkiye'de birbiriyle bağlantılı faaliyetlerinin bulunması halinde 183 günün hesabında bu faaliyetlerin tamamının dikkate alınması, Türkiye'de ifa edilen faaliyetlerin birbiriyle bağlantılı olmaması halinde ise sürenin her bir faaliyet için ayrı ayrı hesaplanması gerekmektedir.

Türkiye'de faaliyette bulunulan sürenin hesabında, "4 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği" hükümlerinin uygulanmaya başlandığı 26 Eylül 2017 tarihinden itibaren icra edilecek serbest meslek faaliyetlerinde, personel sayısına bakılmaksızın icra edilen faaliyet için Türkiye'de geçirilen gün sayısı, bu tarihten önce tamamlanmış faaliyetlerde ise (personel x gün sayısı) formülüyle hesaplanacak süre dikkate alınacaktır.

7 nci ve 14 üncü maddeler çerçevesinde Türkiye'de vergilendirilen kazanç, Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 23 üncü maddesinin 2/b bendi hükmü uyarınca Hollanda'da vergiden istisna edilebilecektir.

Hollanda mukimlerinin, Türkiye'de elde ettikleri kazanç veya iratların ilgili Anlaşma çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için Hollanda yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları ve bu belgenin aslı ile noter veya bu ülkedeki Türk konsolosluklarınca tasdikli Türkçe tercümesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine veya kendilerine yapılan ödeme üzerinden vergi sorumlularınca vergi tevkifatı yapılması durumunda ise vergi sorumlularına ibraz etmeleri gerekmektedir. Vergi sorumluları teslim aldıkları söz konusu mukimlik belgelerini gerektiğinde yetkili makamlara ibraz etmek üzere muhafaza edeceklerdir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimiz uygulanacaktır.

Ayrıca, Şirketiniz tarafından yurt dışında yerleşik ilişkili firmalarla yapılan işlemlerde, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesindeki Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı hükümlerinin dikkate alınmasının gerektiği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.