

İtalya mukimi firmadan EMU Elektrikli Tren Seti Projesi alımı işi nedeniyle yapılan ödemelerin vergi mevzuatı karşısındaki durumu.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.54.15.01-125[3-2014-17]-67
Tarih	02.11.2015

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

SAKARYA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

ÇOK İVEDİ

Sayı : 41931384-125[3-2014-17]-67

02/11/2015

Konu : İtalya mukimi firmadan EMU Elektrikli Tren Seti Projesi alımı işi nedeniyle yapılan ödemelerin vergi mevzuatı karşısındaki durumu.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden, şirketinizin ...'den EMU (Elektrikli Tren Seti) projesini satın alacağını, imalatını yaptığınız vagonlarda kullanılan mal ve hizmetlerin alımında/ithalinde KDV İstisna belgesi kullanıldığını,'den satın alacağınız "Elektrikli Tren Seti" diye tabir edilen proje temin hizmeti ile ilgili olarak, kurumlar vergisi, gelir vergisi, KDV ve diğer vergiler açısından yükümlülüklerinizin neler olduğu hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; Kanunun 1 inci maddesinde sayılan kurumlardan, kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, dar mükellefiyet esasına göre sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirileceği hükmü yer almakta olup üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar sayılmıştır. Aynı maddenin dördüncü fıkrasında da bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması konularında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir.

Anılan maddenin 3 üncü 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 de Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançlarının dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayan mükellefler yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede 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 hükme bağlanmış; maddenin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri serbest meslek kazançları, aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Ayrıca, 12.01.2009 tarih ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kesinti oranları petrol arama faaliyeti dolayısıyla sağlanacak serbest meslek kazançlarında %5, diğer serbest meslek kazançlarında %20, gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden de % 20 olarak belirlenmiştir.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI YÖNÜNDEN

"Türkiye Cumhuriyeti ile İtalya Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 01.01.1994 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Türkiye mukimi şirketinizin, İtalya mukimi ... unvanlı firmadan satın alacağı, söz konusu İtalya mukimi firma tarafından tamamen TCDD'nin talep ve ihtiyaçları doğrultusunda ve TCDD'nin kullanımına özel olarak hazırlanacak ve kullanım hakkı Şirketinize ait olacak, Elektrikli Tren Seti (EMU) Projesi hizmeti (elektrikli tren sistemlerinin alüminyum gövde projeleri, tahrikli, tahriksiz boji projeleri, komponentlerin sistem entegrasyonu ve tren setinin müşteriye teslimine kadar olan süreçte gerekli olan diğer projeler, teknik dokümanların temini) ve söz konusu proje kapsamında personellerin eğitimi hizmeti karşılığında, İtalya mukimi firmaya yapacağı ödemelerin vergilendirilmesinin Anlaşma'nın "Serbest Meslek Faaliyetleri" başlıklı 14 üncü maddesinin 2 nci fıkrası kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Anılan Anlaşma'nın "Serbest Meslek Faaliyetleri" başlıklı 14 üncü maddesinin 2 nci fıkrasında;

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

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

b) Hizmetlerin icra edildiği süre veya süreler, herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde,183 günü aşarsa,

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

Böyle bir durumda olayına göre, ya yalnızca söz konusu işyerine atfedilebilen gelir, ya da yalnızca bu diğer Devlette icra edilen hizmet veya faaliyetlere atfedilebilen gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir. Her iki durumda da, bu teşebbüs, söz konusu gelir dolayısıyla bu diğer Akit Devlette bu

Anlaşmanın 7 nci maddesi hükümlerine göre vergilendirilmeyi, yani söz konusu gelir bu diğer Devlette bulunan bir işyerine atfedilebilirmiş gibi vergilendirilmeyi tercih edebilir. Bu tercih, bu diğer Devletin söz konusu gelir üzerinden tevkif suretiyle vergi alma hakkını etkilemeyecektir. "

hükümleri yer almaktadır.

Bu hükümlere göre, ...'nin Türkiye mukimi Şirketinize sağlayacağı söz konusu proje ve eğitim hizmeti faaliyetlerini Türkiye'ye gelmeksizin İtalya'da icra etmesi durumunda, söz konusu faaliyetlerden elde edilen gelirin yalnızca İtalya'da vergilendirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu faaliyetlerin Türkiye'de icra edilmesi durumunda ise, İtalya mukimi şirketin elde edeceği Türkiye kaynaklı serbest meslek kazancının Türkiye'de de vergilendirilebilmesi için,

- anılan şirketin bu faaliyeti icra etmek amacıyla Türkiye'de Anlaşma'nın 5 inci maddesi kapsamında bir iş yerine sahip olması veya,

- serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de icra edildiği süre veya sürelerin herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde, 183 günü aşması,

gerekmektedir.

Anlaşma'nın bir örneği ekte yer alan "İşyeri" başlıklı 5 inci maddesinde iş yerinin tanımı yapılmış olup, hangi hallerde diğer Devlette bir iş yeri oluşup oluşmayacağı açıkça belirtilmektedir.

Söz konusu İtalya mukimi firmanın Türkiye'de icra edeceği serbest meslek faaliyetlerini bir iş yeri vasıtasıyla gerçekleştirmesi durumunda kendisine yapılacak ödemeler üzerinden vergi sorumlularınca Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir. İtalya mukimi firmanın bir iş yeri bulunmaksızın Türkiye'de icra edeceği serbest meslek faaliyeti ise, bu teşebbüsün personelleri vasıtasıyla Türkiye'de yapacağı serbest meslek faaliyetlerini ifade etmektedir. Bu durumda

da, Türkiye'nin vergilendirme hakkı ve vergi sorumlularının tevkifat yükümlülüğü teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşan bir süre kalması koşuluna bağlanmıştır. Faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi durumunda, istihkak sahibi teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşan bir süre kalıp kalmayacağının yaptıkları serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumlularınca ödeme sırasında belirlenebilir olması ya da bilinmesi mümkün olmayabileceğinden, söz konusu ödemeler üzerinden vergi sorumlularının vergi tevkifatını yapmaları gerekmektedir.

İtalya mukimi firmanın Türkiye'de serbest meslek icrası için kaldığı sürenin ilgili takvim yılı içinde 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.

İtalya mukimi firmanın Türkiye'de serbest meslek icrası sonucunda elde edeceği gelirleri vergileme hakkının Türkiye'de olması durumunda, vergilendirme iç mevzuat hükümlerimize göre yapılacaktır. Bu durumda, Türkiye'de ödenecek vergiler, Anlaşma'nın bir örneği ekli "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 23 üncü maddesinin 3 üncü fıkrası çerçevesinde İtalya'da ödenecek vergiden mahsup edilebilecektir.

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.

Diğer taraftan, özelge talep formu ekindeki özel şartnamenin **3.1. Tren Setlerinin Teknik Özellikleri ve Projenin Kapsamı** başlıklı bölümünde, proje kapsamında konsept tasarımlara, mühendislik hesaplarına ve tüm detay imalat resimleri ve bunun gibi teknik dokümanların hazırlanmasının dahil olduğu belirtilmiş olup, proje geliştirme sürecinde, yüklenici firma ile Şirketiniz/TCDD elemanları interaktif olarak çalışacakları hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte özel şartnamenin **4.4.1.1 Proje Geliştirme Süreci İle İlgili Eğitim** bölümünde Şirketiniz personeline verilecek eğitim, araç gövde tasarımı, gövde kaynaklı imalat teknikleri, bojilerin tasarımı, elektrik donanımı tasarımı, ana komponentlerin montajı ve sistem entegrasyonu, iç giydirme elemanlarının tasarımı ve montajı gibi "know-how" kapsamında ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin şirketinize

aktarılması olarak değerlendirilebilecek hususları ihtiva etmektedir. Ayrıca sözleşmenin **4.4.2 Yüklenici Firma Tarafından TÜVASAŞ'a Verilecek Diğer Teknik Destekler** başlıklı bölümünde ve İtalyan mukimi firmaca sağlanacak teknik destek hizmetler kapsamında Şirketinizin talebi doğrultusunda 500 uzman personelin Türkiye'ye gelebileceği ifade edilmektedir. Sözleşmenin aynı bölümünde uzman personelin vereceği teknik desteğin kapsamı belirlenmiştir. Türkiye'ye gelecek söz konusu personelin Türkiye'deki personele vereceği teknik destek de bilimsel bilgi aktarımı olarak değerlendirilebilecektir.

Yukarıdaki paragrafta belirtilen söz konusu hususların ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin aktarımı (know-how) olarak değerlendirilmesi durumunda ise, söz konusu hizmetler karşılığında İtalyan mukimi firma tarafından elde edilecek gelirlerin anılan Anlaşma'nın bir örneği ekli "Gayrimaddi Hak Bedelleri" başlıklı 12 nci maddesi kapsamında değerlendirilebileceği ve anılan maddenin 2 nci fıkrası gereği, İtalyan mukimi firmaya yapılacak gayrimaddi hak bedeli ödemelerinin gayri safi tutarı üzerinden Türkiye'nin de kaynak devlet olarak %10 oranını aşmayacak şekilde vergi alma hakkının olabileceği tabiidir. Anlaşma hükümleri kapsamında Türkiye'de söz konusu gayrimaddi hak bedelleri üzerinden vergi ödenmesi halinde ise, Anlaşma'nın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 23 üncü maddesinin 3 üncü fıkrası çerçevesinde, İtalya'da ilgili gelire ilişkin hesaplanacak vergiden mahsup edilmek suretiyle çifte vergilendirme önlenebilecektir.

Öte yandan, Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için söz konusu İtalya mukimi firmanın İtalya'da tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin İtalya yetkili makamlarından alınacak bir belge (mukimlik belgesi) ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile noterce veya İtalya'daki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen Türkçe tercümesinin bir örneğinin ilgili vergi dairesine veya vergi sorumlularına ibraz edilmesi gerekmektedir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı KDV Kanununun;

1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu,

1/2 nci maddesinde, her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV ye tabi olduğu,

13/a maddesinde, faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler ve faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olanlara bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılacak teslim ve hizmetlerin KDV den istisna olduğu,

16/1-a maddesinde, bu Kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithalinin KDV den istisna olduğu,

hüküm altına alınmıştır.

Konuya ilişkin gerekli açıklamalara KDV Genel Uygulama Tebliğinin "II/B-1.3.2.2.İstisna Kapsamındaki Araç ve Tesisleri Sipariş Üzerine Fiilen İmal ve İnşa Edenler" başlıklı bölümünde yer verilmiştir.

Buna göre, elektrikli tren setine ilişkin olarak ...'den "Elektrikli Tren Seti Proje Temini Hizmeti" ithali ile motorsuz yolcu vagonuna ilişkin olarak ... Cumhuriyeti-... Company'den "Motorsuz Yolcu Vagonu Proje Temin Hizmeti" ithali, söz konusu araçların Şirketiniz tarafından KDV Kanununun 13/a maddesindeki istisna kapsamında sipariş üzerine fiilen imal/inşa edilmesi ve buna ilişkin KDV Genel Uygulama Tebliği eki (Ek:6C)'de yer alan istisna belgesinde belirtilen projeye ilişkin listesinde de belirtilmiş olması kaydıyla, KDV Kanununun 13/a ve 16/1-a maddeleri kapsamında KDV den istisnadır.

Ancak, proje uygulaması getirilen işlere ilişkin olarak, söz konusu Tebliğin yürürlüğünden önce istisna belgesi alınmış olması halinde, "Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarına İlişkin Liste"nin Gelir İdaresi Başkanlığına elektronik ortamda gönderilmesine gerek yoktur. Ayrıca, proje uygulaması getirilen ve Tebliğin yürürlüğünden önce başlanılmış ve halen devam eden işlemlerde, söz konusu proje uygulaması

sona erene kadar Tebliğin yürürlük tarihinden sonra yapılan teslim ve hizmetlere ilişkin iade taleplerinde de Tebliğin yürürlüğünden önceki usul ve esaslar çerçevesinde işlem yapılacaktır.

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