

Dar mükellef işletmeye yapılan ödemelerde vergi kesintisi

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	38418978-125[30-14/12]-157
Tarih	15.02.2015

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 38418978-125[30-14/12]-157

16/02/2015

Konu : Dar mükellef işletmeye yapılan ödemelerde vergi kesintisi

İlgide kayıtlı dilekçenizde,

- Genel Müdürlüğünüzün Vergi Dairesi Müdürlüğüne bağlı olduğu, muhtasar beyanname yönünden Vergi Dairesi Müdürlüğünün vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz,

- İşletmeleri Bölge Müdürlüğünüzce 11/05/2011 tarihinde; "2109 Km'lik Doğal Gaz Boru Hattının Akıllı Pig İle Kontrolü İşi" için ihaleye çıkıldığı, anılan işin Mukimi unvanlı işletme üzerinde kaldığı ve 01.07.2011 tarihinde sözleşme imzalandığı ve söz konusu işletmenin Türkiye'de kanuni ve iş merkezinin bulunmadığı,

- Anılan işin teknik ve mühendislik işi olduğu ve gelen mühendislerin zaman zaman ihale süreci içerisinde Türkiye'ye gelerek kontrolünden sorumlu oldukları doğalgaz boru hattının içine taraflarınca temin edilen önce fırçalı "PİG" göndererek temizledikten sonra yine taraflarınca temin edilen

"AKILLI PİG" diye tabir edilen bir cihazı boru hattının içine atarak elektro manyetik bir yöntemle boru çeperlerindeki anomalileri tespit eden özel bilgisayar programları marifetiyle Müdürlüğünüze rapor hazırlamaları işinin söz konusu işin mahiyetini oluşturduğu,

- İhale konusu iş devam etmekte iken söz konusu işletmenin "..... Ankara/Türkiye Şubesi" unvanı ile adresinde 13.06.2013 tarih ve 8341 sayılı Ticaret Sicil Gazetesi'nde işyeri ve ilan işleminin yapıldığı, şube müdürünün belirlenerek yetkisinin tanımlandığı,

- Müdürlüğünüzce yine 09.07.2013 tarihinde "Doğal Gaz Boru Hattının Akıllı Pig İle Kontrolü İş" için ihlaleye çıkıldığı, 260 takvim günü süreli işin yine mukimi unvanlı işletme üzerine kaldığı ve 19.08.2013 tarihinde sözleşme imzalandığı, söz konusu firmanın bu işe ilişkin sözleşme imzalanması konusunda Türkiye'de mukim mümessillik firmasına yetkilendirme yapıldığı,

- Firma temsilcisiince Bölge Müdürlüğünüze sunulan yazı ekinde, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması kapsamında Vergi Dairesince taraflarına verilen yazıyı şirketinize sunarak, Bölge Müdürlüğünüzce yapılan tevkifata ilişkin düzeltme işlemi yapılarak söz konusu firmaya iadesini talep ettikleri,

belirtilerek söz konusu işletmenin 11.05.2011 tarihli ihale ile Müdürlüğünüzden aldığı teknik ve mühendislik işi nedeniyle 13.06.2013 tarihine kadar olan hakedişlerinden Türkiye'de sabit bir yere sahip olmadığı için Türkiye'nin vergileme hakkı olup olmadığı, Türkiye'nin vergileme hakkı yok ise şirketinizce yapılan ve daha önce bağlı bulunduğunuz Vergi Dairesi Müdürlüğüne ve sonrasında Vergi Dairesi Müdürlüğüne yatırılan tevkifatların nasıl bir işlemle tarafınızca düzeltileceği, anılan tevkifatların adı geçen firmaya iade edilip edilmeyeceği ve 13.06.2013 tarihinden sonra vergi uygulamasında nasıl bir yol izleneceği, bahsi geçen işler için tarafınızca gelir vergisi kesintisi yapıp yapılamayacağı ve adı geçen işletme tarafından Türkiye'de vergi kimlik numarası tescil ettirilerek Türkiye'deki işyeri adına şirketinize fatura kesilip kesilmeyeceği hususlarında tam ve dar mükellefiyet esasları ile Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları kapsamında vergi uygulamalarıyla ilgili olarak tereddüt olduğu belirtilerek görüş talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi 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.

Gelir Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının dördüncü bendine göre dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi halinde serbest meslek kazancı Türkiye'de elde edilmiş sayılacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde ise 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 bağlanmıştır. Mezkur maddenin birinci fıkrasının (b) bendine göre dar mükellefiyete tâbi kurumların Türkiye'de elde ettikleri serbest meslek kazançları üzerinden yapılacak tevkifat oranı 12.01.2009 tarihli ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile petrol arama faaliyeti dolayısıyla sağlanacak serbest meslek kazançlarında %5, diğer serbest meslek kazançlarında ise %20 olarak belirlenmiştir.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Yönünden:

Türkiye Cumhuriyeti ile Birleşik Arap Emirlikleri Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 01.01.1995 tarihinden itibaren uygulanmakta olup söz konusu Anlaşmanın "Serbest Meslek Faaliyetleri" başlıklı 14 üncü maddesi;

"1. Bir Akit Devlet mukiminin serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelir, bu kişi diğer Akit Devlette faaliyetlerini icra etmek için sürekli kullanabileceği bir sabit yere sahip olmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilebilecektir. Eğer kişi böyle bir sabit yere sahip olursa, gelir bu diğer Devlette, bu sabit yere atfedilebilen miktarda sınırlı olmak üzere vergilendirilebilir.

2. "Serbest meslek faaliyetleri" terimi, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, artistik, eğitici ve öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin ve muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini kapsamına alır."

hükümlerini öngörmektedir.

Buna göre, Birleşik Arap Emirlikleri mukimi şirketin serbest meslek faaliyetlerini Türkiye'de bir sabit yer vasıtasıyla gerçekleştirmesi halinde elde edilen gelirlerin Türkiye'de vergilendirilmesi gerekmektedir.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında kullanılan "işyeri" ve "sabit yer" terimleri arasında vergilemenin yorumlanması açısından bir farklılık bulunmamakta; "işyeri" terimi daha çok ticari ve sınai faaliyetlerle ilgili olarak kullanılmaktadır. Anlaşmaların serbest meslek faaliyetlerini düzenleyen 14 üncü

maddelerinde "sabit yer" terimi kullanılırken, ticari kazançları düzenleyen 7 nci maddelerinde bunun yerini "işyeri" terimi almaktadır. Bu nedenle, Birleşik Arap Emirlikleri Anlaşması'nın 14 üncü maddesinde bahsedilen "sabit yer" in diğer ülkede oluşup oluşmadığı Anlaşma'nın "İşyeri" başlıklı 5 inci maddesi çerçevesinde tespit edilebilecektir.

"İşyeri" tanımı ise Anlaşmanın 5 inci maddesinde yapılmıştır. İşyerinin oluşup oluşmadığının tespitinde, faaliyetin niteliğine uygun olarak kullanılan yerin münhasıran söz konusu faaliyete tahsis edilmesinin gerekmediği, aynı şekilde başka teşebbüs ile paylaşılması veya başka bir teşebbüse ait olması durumunda da bu yerin işe ilişkin vasfını değiştirmeyeceği ve belli bir alanda faaliyetlerin süreklilik arz edecek şekilde icra edilmesinin de sabit yerin varlığı için yeterli olduğunun göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Anlaşmanın 5 inci maddesinin ikinci fıkrasında yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye, maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer herhangi bir yer ve on iki ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapı veya tesis projesinin işyeri oluşturacağı belirtilmiştir.

Diğer taraftan, anılan maddenin dördüncü 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.

Maddenin bağımsız temsilciliğe ilişkin beşinci 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 hükümler uyarınca, dördüncü fıkra kapsamında gerçek veya tüzel kişilerin, diğer akit devletin bir teşebbüsü namına hareket etmesi ve bu teşebbüs adına devamlı olarak mukavele akdetme yetkisi kullanmaları durumunda, bu kişiler beşinci fıkra da belirtilen bağımsız nitelikteki temsilciler kapsamında değerlendirilmeyecekler ve bu faaliyetler nedeniyle temsil ettikleri teşebbüsün bir işyerini oluşturacaklardır.

Ayrıca, dördüncü fıkra hükümlerinde yer alan "mukavele 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.

Buna göre, Birleşik Arap Emirlikleri mukimi işletmenin Türkiye'de bir işyeri olmaksızın icra edeceği serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı Birleşik Arap Emirlikleri'ne ait olacaktır.

Ancak Birleşik Arap Emirlikleri mukimi işletmenin 11/05/2011 tarihinde ihaleye çıkarılan ve 01/07/2011 tarihinde sözleşmesi imzalanan 2109 km'lik Doğal Gaz Boru Hattının Akıllı Pig ile Kontrolü İşi ile ilgili olarak yaptığı özelge başvurusuna istinaden, daha önce, bu işletme için Türkiye'de işyeri olduğu yönünde değerlendirme yapılmıştır. Bu kapsamda, Birleşik Arap Emirlikleri mukimi işletmenin Türkiye'de sahip olduğu yer vasıtasıyla gerçekleştirdiği serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla, bu sabit yere atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, kendisine yapılan ödemelerin tamamı üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine istinaden ödemeyi yapanlarca %20 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılacağı 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.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026