

BTC Boru Hattı Projesi kapsamında verilen toprak analizi ve danışmanlığı hizmetinin vergi mevzuatı karşısındaki durumu hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-125[5-2012/245]-1041
Tarih	18.04.2014

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 62030549-125[5-2012/245]-1041

18/04/2014

Konu : BTC Boru Hattı Projesi kapsamında verilen toprak analizi ve danışmanlığı hizmetinin vergi mevzuatı karşısındaki durumu.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve ek dilekçenizde, İngiltere mukimi şirketinizin Bakü-Tiflis-Ceyhan Boru Hattı Projesi kapsamında ... Türkiye Şubesine Türkiye'de toprak analizi ve danışmanlığı hizmeti verdiği, bu faaliyet kapsamında İngiltere mukimi şirketin merkez personelinin çeşitli tarihlerde Türkiye'ye geldiği ve uzun süreler kaldığı, şirketinizin İstanbul Şubesinin hiçbir şekilde müdahil olmadığı ancak bazı durumlarda görevlendirilebileceğiniz, hizmet ifası ve sonrası tüm aşamaların merkez tarafından yürütüldüğü, söz konusu faaliyet için üst yüklenici tarafından yapılacak ödemenin yaklaşık 300.000 İngiliz Sterlini olacağı belirtilerek, İngiltere mukimi şirketinizin merkezi personeli vasıtasıyla gerçekleştirilen Türkiye'deki faaliyetinin vergiye tabi olup olmayacağı, bu faaliyetlerden elde edilen gelirlerin şubeniz ile ilişkilendirilip ilişkilendirilmeyeceği ile verilen hizmet karşılığı elde edilecek gelirin

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile MEP İştirakçileri arasında imzalanan Ev Sahibi Hükümet Anlaşması'nın 9.3 üncü maddesi kapsamında vergiye tabi olup olmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı; ikinci fıkrasında, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir.

Aynı Kanununun "Tam ve dar mükellefiyet" başlıklı 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, dar mükellefiyete ilişkin olarak, Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilecekleri hükme bağlanmış, dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazançları aynı maddenin üçüncü fıkrasında bentler halinde belirtilmiş olup, söz konusu fıkranın (a) bendinde Türkiye'de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar, (c) bendinde Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları sayılmıştır.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri serbest meslek kazançları üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüş olup, bahse konu vergi kesintisi oranı 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 3/2/2009 tarihinden itibaren; petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlarda %5, diğer serbest meslek kazançlarında %20 olarak belirlenmiş olup aynı maddenin altıncı fıkrasında da yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde % 15 (2009/14593 sayılı BKK ile) oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

İkili ve Çok Taraflı Anlaşmalar Yönünden

4585 sayılı Kanun ile onaylanması uygun bulunan "Türkiye Cumhuriyeti, Azerbaycan Cumhuriyeti ve Gürcistan Arasında Petrolün Azerbaycan Cumhuriyeti, Gürcistan ve Türkiye Cumhuriyeti Ülkeleri Üzerinden, Bakü-Tiflis-Ceyhan Ana İhraç Boru Hattı Yoluyla Taşınmasına İlişkin Anlaşma"nın 2 numaralı eki olan "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ve MEP İştirakçileri Arasında Ev Sahibi Hükümet Anlaşması"nda vergilemeye ilişkin düzenlemeler "Vergiler" başlıklı 9 uncu maddesinde yer almaktadır.

Ayrıca, Ev Sahibi Hükümet Anlaşması'nın "Belirli Tanımlar" başlıklı 1 numaralı ekinde aşağıdaki tanımlamalara da yer verilmiştir.

"MEP Faaliyetleri", MEP sistemiyle ilgili veya ondan kaynaklanan, değerlendirme, geliştirme, tasarım, edinim, inşaat, tesis, finansman, sigortalama, mülkiyet, işletim (MEP iştirakçileri ve taşıtıcılar tarafından tesisler yoluyla petrolün taşınması dahil), onarım, değiştirme, bakım, kapasite artımı, büyütme (ikincil tesisler dahil) ve koruma ile doğrudan ya da dolaylı ilişki içinde olan, ülke içinde (Proje Faaliyetleri olarak) veya ülke dışındaki faaliyetlerin tümü anlamına gelir.

"Müteahhit" doğrudan ya da dolaylı olarak, MEP iştirakçilerinin veya bağlı kuruluşlarının tamamına veya herhangi birinin faydasına MEP sistemiyle ilgili mal, iş, hizmet ya da teknoloji sağlayan herhangi bir kişi ve bu kişinin halefleri ve izin verilen devralanları anlamındadır. Kavram, böyle mal, iş, hizmet ya da teknoloji sağlayan bir menfaat sahibini, MEP iştirakçisinin bağlı kuruluşunu, taşıyıcıyı veya işletme şirketini de içerir, fakat MEP iştirakçisini içermez. Kavram, başka bir kişinin çalışanı olarak rol oynayan bir gerçek kişiyi içermez.

"Yabancı Müteahhit" bir sözleşme veya anlaşmaya göre mallar, işler, hizmetler veya teknoloji sağlayan ve (i) Devletin vatandaşı olmayan gerçek bir kişi, veya (ii) bir Yabancı Kuruluş olan Müteahhit demektir.

"Yabancı Kuruluş" (i), Ülke dışında şirketleşmiş veya yasal olarak kurulmuş veya teşkil edilmiş olan ve (ii) (a) iş faaliyetlerinin tümü veya büyük bir kısmını Ülke içinde gerçekleştirmeyen veya (b) genel yönetim hizmetlerinin tamamı veya önemli bir kısmını Ülke içindeki faaliyetleri oluşturmayan bir Kuruluş demektir.

"İlk Kademe Alt Müteahhit", tüm MEP iştirakçileri veya herhangi bir MEP iştirakçisi, bir inşaat müteahhidi, bir işletme şirketi veya bire bir müteahhitte bir sözleşme veya anlaşma çerçevesinde MEP faaliyetlerine ilişkin mallar, işler, hizmetler veya teknoloji tedarik eden (Bire Bir Müteahhit dışında) herhangi bir Müteahhit demektir.

"Esas Alt Müteahhit" İnşaat Müteahhidinin, Bire Bir Müteahhitinin, MEP iştirakçilerinin tümü veya bazılarının veya bir İstisnai İşletme Şirketinin doğrudan veya dolaylı olarak Müteahhidi olan bir Birinci veya İkinci Kademe Alt- Müteahhit demektir.

Bu kapsamda, İlk Kademe ve İkinci Kademe Alt Müteahhitlerin Ev Sahibi Hükümet Anlaşması'nın 9.3.(iii) maddesinde yer alan vergi muafiyetlerinden yararlanabilmesi için, MEP Faaliyetlerine ilişkin işler veya hizmetleri (işler veya hizmetlerle birlikte sunulan mallar ve teknoloji dahil) Esas Alt Müteahhit sıfatıyla sağlamaları gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca; sağlanacak iş veya hizmetin belirli bir parasal büyüklüğü aşması şartı da aranmakta olup, bu parasal tutara ilişkin olarak ise, iş ve hizmetlerin niteliğine ve kime taahhüt edildiğine göre iki ayrı belirleme söz konusudur.

Doğrudan veya dolaylı olarak İnşaat Müteahhidine taahhütte bulunan bir İlk Kademe veya İkinci Kademe Alt Müteahhit söz konusu ise yapılan ödeme tutarının iki yüz elli bin Amerikan Dolarına (250.000

USD) eşit ya da daha yüksek olması gerekmektedir.

İlk Kademe veya İkinci Kademe Alt Müteahhitlerce, doğrudan veya dolaylı olarak İstisnai İşletme Şirketi veya MEP İştirakçilerinin herhangi birisine taahhütte bulunulması durumunda ise;

- "İnşaat faaliyetleri" olarak tanımlanan, Tesislerin tasarım, inşaat, tesis, genişletme, büyütme, bağlantı, tadilat, tahliye veya terk edilmesine ilişkin faaliyetlerle ilgili olarak yapılan ödeme tutarının iki yüz elli bin Amerikan Dolarına (250.000 USD) (veya sözleşme veya anlaşmanın yapıldığı sırada geçerli piyasa döviz kurları üzerinden diğer dövizlerde buna eşit bedel) eşit veya daha yüksek,

- Yukarıda tanımlanan inşaat faaliyetleri dışındaki faaliyetlere ilişkin olarak yapılan ödeme tutarının ise yüz bin Amerikan Dolarına (100.000 USD) (veya sözleşme veya anlaşmanın yapıldığı sırada geçerli piyasa döviz kurları üzerinden diğer dövizlerde buna eşit bedel) eşit veya daha yüksek olması gerekmektedir.

Şirketinizin ... Türkiye Şubesi ile imzaladığı ve konu için önem arz eden sözleşme incelenmiş, ancak sözleşmede herhangi bir sözleşme tutarı tespit edilememiştir. Bu durumda sözleşme tutarının Anlaşma'nın 9.3(iii) nolu maddesinde sayılan parasal sınırları aşması halinde, Yabancı Müteahhit statüsünde olan İlk Kademe Alt Müteahhit şirket, kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanacaktır.

Diğer taraftan, sözleşmede yukarıda sayılan parasal koşulların sağlanmaması halinde Şirketinizin Türkiye'deki faaliyetlerinin aşağıdaki şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Ev Sahibi Hükümet Anlaşması'nın 9.3(iv) nolu maddesinde; Yabancı Müteahhitlerin MEP Faaliyetleri çerçevesinde gerçekleştirdikleri ve hep birlikte "Hariç Tutulan Hizmetler" olarak adlandırılan faaliyetlere ilişkin olarak üzerlerine vergi konulması veya kendilerine yapılan ödemelerden kesinti yapılmasının söz konusu olmayacağı hüküm altına alınmıştır.

"Hariç Tutulan Hizmetler" aynı maddede açıklandığı üzere;

- Ülke dışında gerçekleştirilen işler veya hizmetler,

- Yabancı Müteahhit tarafından yapılan gider veya harcamaların ödenmesi,

- Bir yıl sırasında yüz seksen üç (183) günü aşmayan ve bir yabancı Müteahhidinin Ülke içindeki bir bürosundan kaynaklanmayan işler veya hizmetler,

- Çifte Vergilendirme Anlaşması hükümleri uyarınca ("Hariç tutulan Hizmetler" ile birlikte) Vergiden muaf olan gelir veya ödemelere ilişkin olarak bir Yabancı Müteahhide MEP Faaliyetleri uyarınca yapılan ödemeler

olarak tanımlanmıştır.

Buna göre, bahse konu sözleşmenin incelenmesinden, toprak analizi ve danışmanlık hizmetinin Türkiye'de gerçekleştirilmesi ve sözleşme süresinin 183 günden fazla olması sebebiyle Şirketinizin Ev Sahibi Hükümet Anlaşması'nın 9.3.(iv) nolu maddesindeki koşulları sağlayamadığı anlaşılmaktadır.

Diğer taraftan, anılan Anlaşma'nın 9.3.(vi) nolu maddesinde, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında yer alan hükümler saklı kalmak kaydıyla, bir yabancı Müteahhidin, Ev Sahibi Hükümet Anlaşması'nın 9.3.(iii) veya (iv) nolu bentleri uyarınca muafiyetlerden yararlanamıyorsa herhangi bir vergilendirilebilir geliri üzerinden toplam %25 oranını aşmamak üzere Türk Hukuku uyarınca kurumlar veya gelir vergisi mükellefiyeti söz konusu olacağı belirtilmiştir.

Bu nedenle, Şirketinizin vergilendirilmesi hususunun Ev Sahibi Hükümet Anlaşması kapsamında öncelikli olarak Türkiye ile İngiltere arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın 14.2 nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Söz konu maddede;

"2. Bir Akit Devlet teşebbüsünün serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilecektir. Bununla beraber, eğer bu faaliyetler diğer Devlette 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 dönemde toplam 183 günü aşarsa,

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

Böyle bir durumda olayına göre, ya yalnızca sözkonusu işyerine atfedilebilen gelir, ya da yalnızca bu diğer Devlette icra edilen faaliyetlere atfedilebilen gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir. Her iki durumda da bu teşebbüs, sözkonusu gelir dolayısıyla bu diğer Akit Devlette bu Anlaşmanın 7 nci Maddesi hükümlerine göre vergilendirilmeyi, yani söz konusu gelir bu diğer Devlette bulunan işyerine atfedilebilirmiş gibi vergilendirilmeyi tercih edebilir. Bu tercih bu diğer Devletin sözkonusu gelir üzerinden tevkifat suretiyle vergi alma hakkını etkilemeyecektir."

hükmü yer almaktadır.

Dolayısıyla, İngiltere mukimi teşebbüslerin Türkiye'de icra edecekleri serbest meslek faaliyeti, bu teşebbüslerin personelleri vasıtasıyla Türkiye'de yapacakları serbest meslek faaliyetini ifade etmektedir. Faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi durumunda, yaptıkları serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapmak zorunda olan vergi sorumluları, tevkifat yükümlülüğünün doğduğu sırada, istihkak sahibi teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşan bir süre kalıp kalmama durumunu bilemeyeceğinden, söz konusu ödemeler üzerinden

vergi tevkifatı yapmak zorundadırlar.

Öte yandan, 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.

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