

Hollanda mukimi şirketten alınan hizmetler için kurumlar vergisi stopajı yapılıp yapılmayacağı hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-125[30-2013/327]-737
Tarih	04.04.2014

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 62030549-125[30-2013/327]-737

04/04/2014

Konu : Hollanda mukimi şirketten alınan hizmetler için kurumlar vergisi stopajı yapılıp yapılmayacağı.

İlgi kayıtlı özelge talep formunda, Vergi Dairesi Müdürlüğünün vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, yurt içi ve uluslararası taşımacılık ve lojistik işi ile iştigal ettiğiniz, Hollanda mukimi grup firması ile imzalanan "....." kapsamında çeşitli hizmetler temin edildiği, Türkiye'ye gelinmeksizin yurt dışından sağlanan hizmetlerin, bölgesel yönetim, finans, operasyon yönetimi, müşteri hizmetleri, bilgi işlem, insan kaynakları vb. hizmetlerin Hollanda mukimi şirket bünyesinde çalışan personel tarafından verilen yönetsel ve idari hizmetler şeklinde olduğu belirtilerek, yurt dışından alınan hizmetler karşılığında dar mükellef kuruma yapılan ödemeler üzerinden kurumlar vergisi stopajı yapılıp yapılmayacağı ile yapılacak ise hangi gelir unsurunun dikkate alınacağı ve hangi oranda kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup konu hakkında Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında; birinci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış, üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu belirtilmiştir. Anılan maddenin üçüncü fıkrasının (c) bendinde, Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançlarının, (e) bendinde de Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratların dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği, hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanun'un 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 kazançta 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. Birinci fıkrasında; dar mükellefiyete tabi kurumların maddede belirtilen kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslarda dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı, maddenin alt bentlerinde ise hangi gelir unsurlarının tevkifata tabi oldukları sayılmıştır.

Diğer taraftan, 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 "Gayrimaddi Hak Bedelleri" başlıklı 12'nci maddesinde;

"1. Devletlerden birinde doğan ve diğer Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, söz konusu gayrimaddi hak bedelleri elde edildikleri Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak bu şekilde alınacak vergi, gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır.

3. Devletlerin yetkili makamları 2 nci fıkranın uygulama şeklini karşılıklı anlaşmayla belirleyeceklerdir.

4. Bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi, sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim

yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında ödenen her türlü bedelleri kapsar.

..." hükmü yer almakta olup,

Anlaşmanın "Serbest Meslek Faaliyetleri" başlıklı 14'üncü maddesinde ise;

"...

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 dönemde 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, şirketinize sunduğu bölgesel yönetim, finans, operasyon yönetimi, müşteri hizmetleri, insan kaynakları gibi hizmetler karşılığında elde ettiği kazanç, serbest meslek kazancı niteliği taşıyacağından, Anlaşmanın "Serbest Meslek Faaliyetleri"ni düzenleyen 14'üncü maddesinin ikinci fıkrası çerçevesinde değerlendirilecektir.

- Hollanda mukimi şirketten aldığınız bilgi işlem hizmeti ise sağlanan hizmetin niteliğine göre gayrimaddi hak veya serbest meslek olarak değerlendirilecektir. Hollanda mukimi şirketin sunduğu hizmet Anlaşma'nın 12'nci maddesinin dördüncü fıkrasında tanımlanan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi kapsamına girecek nitelikte bir hizmet ise bu hizmet karşılığı yapılacak ödemelerin gayrisafi tutarı üzerinden Anlaşmanın 12'nci maddesinin ikinci fıkrasına göre %10 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Söz konusu hizmetler "gayrimaddi hak bedelleri" terimi kapsamında değerlendirilebilecek nitelikte

değilse Anlaşmanın "Serbest Meslek Faaliyetleri"ni düzenleyen 14'üncü maddesinin ikinci fıkrası kapsamında ele alınacaktır.

Anlaşma'nın 14'üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre, Hollanda mukimi şirketin Türkiye'ye gelmeksizin Hollanda'da icra edeceği serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı yalnız Hollanda'ya aittir. Eğer bu faaliyetler Türkiye'de bir işyeri vasıtasıyla icra edilirse veya Türkiye'de 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde toplam 183 günden fazla sürede icra edilirse Türkiye'nin de bu gelirleri vergileme hakkı bulunmaktadır.

Hollanda mukimi şirketin Türkiye'de icra edeceği serbest meslek faaliyeti, bu şirketin personelleri vasıtasıyla Türkiye'de yapacakları serbest meslek faaliyetlerini 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 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde toplam 183 günü aşan bir süre kalıp kalmama durumunu bilemeyeceğinden söz konusu ödemeler üzerinden vergi tevkifatını yapmak durumundadırlar.

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.

Hollanda mukimi şirketin Türkiye'de serbest meslek icrası için kaldığı sürenin 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde toplam 183 günü aşip 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.

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.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 01/01/2007 tarihinde yürürlüğe giren 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 kişi tanımının, 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,

- 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 da, kurumların ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, bu fıkra da belirtilen yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit edeceği 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 aşındırılmasının engellenmesi olduğu belirtilmiştir.

Öte yandan konuya ilişkin ayrıntılı açıklamaların yer aldığı 1 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'in "11- Grup İçi Hizmetler" bölümünde grup içi hizmetlerin ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle ana şirketin bağlı şirketlerine veya aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade ettiği belirtilmiştir.

Anılan Tebliğ'e göre, ilişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten aldığı hizmetin "grup içi hizmet" olarak kabul edilmesi için,

- Hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı,

- Hizmet alan şirket/şirketlerin söz konusu hizmete ihtiyacının olup olmadığı,

-Hizmetin alınmış olması halinde hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının, belirlenmesi gerekmektedir.

Grup içi hizmet bedellerinin hem hizmet alan hem de hizmeti sağlayan bakımından ayrı ayrı ele alınarak emsallere uygunluğunun değerlendirilmesi ve söz konusu hizmet bedelinin uygun bir dağıtım anahtarı kullanmak suretiyle tespit edilmesi gerekmektedir.

Emsallere uygunluk ilkesi gereği, grup içi hizmetin verilip verilmediğinin belirlenmesinde, söz konusu hizmetin, hizmeti alan grup üyesinin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlayıp sağlamadığı dikkate alınmalıdır. İlişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun yesi olan diğer bir şirketten ihtiyaı olmayan bir hizmet alması ya da bir hizmetin grup üyesine, **sadece grup yesi olması nedeniyle** verilmesi durumunda, söz konusu şirketin grup içi hizmet elde ettiğinin kabul mümkün bulunmamaktadır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, şirketinizin Hollanda mukimi grup firmadan aldığı, bölgesel yönetim, finans, operasyon yönetimi, müşteri hizmetleri, bilgi işlem, insan kaynakları vb.. hizmetlere ihtiyaının olması ve hizmetlerin filen sağlanmış olması şartıyla, söz konusu hizmetlere ilişkin olarak fatura edilen bedeller ile kullanılan dağıtım anahtarlarının emsallere uygun olması gerekmektedir. Aksi takdirde yurt dışı ilişkili firmaya yapılan ödemelerle ilgili olarak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim

(*) Bu zelge 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 zelge geçersizdir.

(***) Talebiniz zerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hlinde, 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. Resm işlemlerde Resm Gazete metni esastır. — 18.09.2026