

Rusya'daki şirketlerden alınan hizmetler dolayısıyla yapılan ödemelerin vergilendirilmesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	18008620-125[ÖZG-2012-19]-85
Tarih	28.08.2013

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

MERSİN VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 18008620-125[ÖZG-2012-19]-85

28/08/2013

Konu : Rusya'daki şirketlerden alınan hizmetler dolayısıyla yapılan ödemelerin vergilendirilmesi

İlgide kayıtlı özelge talep formlarının tetkikinden; merkezi Rusya Federasyonu'nda bulunan Şirketinizin Türkiye şubesi olarak Başkanlığımız ... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ... vergi kimlik numarasında dar mükellef olduğunuz, Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Rusya Federasyonu Hükümeti Arasında Türkiye Cumhuriyeti'nde ... Sahasında Bir Nükleer Güç Santralının Tesisine ve İşletimine Dair İşbirliğine İlişkin Anlaşma kapsamında Nükleer Güç Santralı (NGS) inşası için, emtiaların tedariki, hizmetlerin icrası ve projenin inşa aşaması ile ilgili genel yüklenicisi olduğunuz, NGS inşası için Rusya Federasyonu'na bağlı şirketlerden hizmet satın aldığınız ve söz konusu firmaların Türkiye'de herhangi bir şubesinin bulunmadığı, bir kısım hizmetlerin Türkiye'ye gelinerek sahada, bir kısım hizmetlerin ise Rusya'da yapıldığı ödemelerin ise Türkiye'deki Şubeniz hesaplarından yapıldığı belirtilerek, hizmet satın

aldığınız Rusya'daki şirketlere yapılan;

-Mühendislik, montaj, danışmanlık, eğitim hizmeti, özel yazılım yaptırılması, tercüme yaptırılması gibi serbest meslek niteliğindeki hizmet bedelleri,

-Kiralama hizmeti karşılığında yapılan ödemeler (Finansal kira veya normal kira),

-Borç verme/alma, mevduat ve benzeri fonlamalar karşılığında ödenen faizler,

-Telif, imtiyaz, ticaret ünvanı, marka, know-how ve benzeri gayrimaddi haklar için ödenen bedel ve kiralar,

gibi ödemelerden kurumlar vergisi stopajı yapıp yapılmayacağı hususunda bilgi verilmesinin talep edildiği anlaşılmıştır.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Tam ve dar mükellefiyet" başlıklı 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, dar mükellefiyete ilişkin olarak, Kanun'un 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni 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 belirtilmiştir.

Öte yandan, aynı Kanun'un 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri ve aynı maddede bentler halinde sayılan kazançları üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüş olup, bahse konu vergi kesintisi oranları 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 03/02/2009 tarihinden itibaren;

- Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemelerinden % 3,

- Petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan % 5, diğer serbest meslek kazançlarından % 20,

-3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından %1, diğer gayrimenkul sermaye iratlarından %20,

- Her nev'i alacak faizlerinden % 10,

- Ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret ünvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden % 20,

olarak belirlenmiştir.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI YÖNÜNDEN:

31/12/1999 tarihinden itibaren yürürlükte bulunan "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Rusya Federasyonu Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması"nın hükümleri 01/01/2000 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Özelge talep formunuzda Türkiye'de herhangi bir şubesinin bulunmadığını belirttiğiniz Rusya mukimi teşebbüslerin Türkiye'den elde edeceği mühendislik, montaj, danışmanlık, eğitim hizmeti, özel yazılım hazırlanması ve tercüme işleri gibi serbest meslek faaliyeti kapsamındaki kazançlarının söz konusu Anlaşmanın "Serbest Meslek Faaliyetlerinden Elde Edilen Gelir"i düzenleyen 14 üncü maddesi yalnızca gerçek kişilere yönelik olarak düzenlenmiş olduğundan, Anlaşmanın birer örnekleri ekli 5 ve 7 nci maddeleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Anlaşmanın "İş Yeri" başlıklı 5 inci maddesinde hangi hallerde diğer devlette bir iş yeri oluşacağı veya oluşmayacağı açıkça belirtilmiş olup, ayrıca 3 üncü fıkranın (a) bendinde onsekiz ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetlerinin bir iş yeri oluşturacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, söz konusu teşebbüslerin Türkiye'de şubesi bulunmasa dahi, söz konusu bentte sayılan faaliyetlerin icrasının belirtilen süreyi aşması durumunda Türkiye'de iş yerinin varlığından söz edilmesi mümkün olabilecektir.

Bu tür hizmetlerin Türkiye'de bir iş yeri vasıtasıyla yürütülmesi durumunda ise, elde edilecek gelirlerin Anlaşmanın 7 nci maddesi kapsamında iş yerine atfedilebilir gelirle sınırlı olmak üzere Türkiye'de iş mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde vergilendirilmesi gerekmektedir.

Rusya mukimi teşebbüslerin bu hizmetleri Türkiye'de, Anlaşmanın 5 inci maddesi kapsamında bir iş yerine sahip olmaksızın ifa etmesi durumunda, elde edeceği gelirleri vergileme hakkı sadece Rusya'ya ait olacaktır.

Rusya mukimi teşebbüslere yapılan faiz ödemelerinin vergilendirilmesi hususunda ise Anlaşmanın "Faiz"e ilişkin 11 inci maddesinin dikkate alınması gerekmektedir.

Söz konusu maddenin 1, 2, 4, 5 ve 6 ncı fıkraları;

"1. Bir Âkit Devlette doğan ve diğer Devletin bir mukimine ödenen faiz bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber bu faiz, elde edildiği Âkit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak faiz elde eden kişi faizin gerçek lehdarı ise, bu şekilde alınacak vergi, faizin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır.

4. Bu maddede kullanılan "faiz" terimi, her nevi alacaktan doğan gelirleri ve özellikle kamu menkul kıymetleri ile tahvil ve borç senetlerinden elde edilen gelirler ile sözkonusu menkul kıymetler, tahviller ve borç senetlerine bağlı prim ve ikramiyeler dahil olmak üzere, gelirin elde edildiği Devletin vergi mevzuatına göre ikrazat geliri sayılan diğer gelirleri ifade eder.

5. Bir Âkit Devlet mukimi olan faizin gerçek lehdarı, faizin elde edildiği diğer Âkit Devlette yer alan bir iş yeri vasıtasıyla ticarî faaliyette bulunursa veya bulunmuşsa veya bir Türkiye mukimi, Rusya'da bulunan bir sabit yer vasıtasıyla serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve sözkonusu faizin ödendiği alacak ile bu iş yeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, 1 inci ve 2 nci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, olayına göre bu Anlaşmanın 7 nci veya 14 üncü maddesi hükümleri uygulanacaktır.

6. Bir Âkit Devletin Hükümeti, bölgesel veya mahallî idaresi veya bu Devletin bir mukimi tarafından ödenen faizin, o âkit Devlette elde edildiği kabul olunacaktır. Bununla beraber, faiz ödeyen kişi, bir Âkit Devletin mukimi olsun veya olmasın, bir Âkit Devlette faiz ödemeye neden olan borç-alacak ilişkisiyle bağlantılı bir işyerine veya sabit yere sahip olduğunda ve faiz bu işyeri veya sabit yer tarafından yüklenildiğinde, sözkonusu faizin, işyerinin veya sabit yerin bulunduğu Âkit Devlette elde edildiği kabul olunacaktır."

hükümlerini öngörmektedir.

Buna göre; Türkiye'de doğup bir Rusya mukimine yapılan faiz ödemelerini vergileme hakkı Rusya'ya ait olup, bununla birlikte Türkiye'nin de faiz ödemelerinin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu aşmayacak şekilde vergi alma hakkı bulunmaktadır. Ancak, söz konusu ödemelere iç mevzuatımızda daha düşük bir oranın uygulanması halinde iç mevzuatımızda belirlenen bu düşük oranın uygulanacağı tabiidir.

Diğer taraftan, faiz gelirlerinin Türkiye'de bulunan bir iş yeri vasıtasıyla elde edilmesi durumunda ise vergileme, Anlaşmanın 11 inci maddesine göre değil, 7 nci maddeye ilişkin "Ticari Kazançlar" kapsamında iş yeri kazançlarıyla birlikte Türkiye'de yapılacaktır.

Rusya mukimi teşebbüslere telif, imtiyaz, ticaret unvanı, marka, know-how ve benzeri gayrimaddi haklar karşılığında ödenen bedel veya kiraların ise Anlaşmanın "Gayrimaddi Hak Bedelleri"ni düzenleyen 12 nci maddesi çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmekte olup, söz konusu maddenin 1, 2, 3, 4 ve 5 inci fıkraları;

"1. Bir Âkit Devlette doğan ve diğer Âkit Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddî hak bedelleri bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, sözkonusu gayrimaddî hak bedelleri elde edildikleri Âkit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak, gayrimaddî hak bedeli elde eden kişi gayrimaddî

hak bedelinin gerçek lehdarı ise, bu şekilde alınacak vergi, gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu amayacaktır.

3. Bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi, sinema filmleri ile radyo ve televizyon yayınlarında kullanılan bantlar dahil olmak üzere edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanımı, kullanım hakkı veya satışı veya sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeleri kapsar.

4. Bir kit Devlet mukimi olan gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı, söz konusu bedelin elde edildiğ i diğ er kit Devlette yer alan bir i yeri vasıtasıyla ticari faaliyetinde veya bir Türkiye mukimi Rusya'da bulunan bir sabit yer vasıtasıyla serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve söz konusu bedelin dendiğ i hak veya varlık ile bu i yeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, 1 inci ve 2 nci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, olayına göre, bu Anlaşmanın 7 nci veya 14 üncü maddesi hükümleri uygulanacaktır.

5. Bir kit Devletin Hükümeti, bölgesel veya mahalli idaresi veya bu kit Devletin bir mukimi tarafından ödenen gayrimaddi hak bedelinin, o kit Devlette elde edildiğ i kabul olunacaktır. Bununla beraber, gayrimaddi hak bedelini ödeyen kişi, bir kit Devletin mukimi olsun veya olmasın, bir kit Devlette gayrimaddi hak bedelini ödemeye neden olan hak veya varlık ile bağılantılı bir i yerine veya sabit yere sahip olduğ unda ve gayrimaddi hak bedeli bu i yeri veya sabit yer tarafından yklenildiğ inde, söz konusu gayrimaddi hak bedelinin, i yerinin veya sabit yerin bulunduğ u kit Devlette elde edildiğ i kabul olunacaktır."

hükümlerini öngörmektedir.

Buna göre, Türkiye'de doğ an ve Rusya mukimi teşebbüslere zelge talep formunuzda belirtilen gayrimaddi hak bedeli ödemeleri üzerinden Türkiye'nin, 2 nci fıkra hükümleri kapsamında gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu amamak üzere vergi alma hakkı bulunmaktadır. Ancak, söz konusu ödemelere i mevzuatımızda daha düşük bir oranın uygulanması halinde i mevzuatımızda belirlenen bu düşük oranın uygulanacağı tabiidir.

Ancak, Türkiye'de 5 inci madde kapsamında i yeri oluşması ve Rusya mukimi teşebbüslerin söz konusu gayrimaddi hak gelirini bu i yeri vasıtasıyla elde etmeleri durumunda vergileme, 12 nci maddenin 2 nci fıkrasında belirtilen yüzde 10 vergi oranı dikkate alınarak değ il, 7 nci maddeye ilişkin "Ticari Kazançlar" kapsamında i yeri kazançlarıyla birlikte Türkiye'de yapılacaktır.

Diğ er taraftan, zelge talep formunuzda kiralama hizmeti karşılığında yapılan ödemelerin vergilendirilmesi sorulmasına rağ men, ne tür bir kiralama hizmeti aldığ ınız belirtilmemiştir. Kiralama,

Anlaşmanın tek bir maddesinde düzenlenmediğinden, kiralanın varlık veya hakkın niteliğı Anlaşmanın hangi maddesinin çalıştırılacağı açısından önem taşımaktadır. Söz konusu ayrıntının verilmesi durumunda konunun yeniden değerlendirileceğı tabiidir.

Bununla birlikte, Anlaşma hükümlerinin uygulandığı durumlarda Türkiye'de ödenecek vergiler, Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 22 nci maddesi çerçevesinde, Rusya'da ilgili gelire ilişkin hesaplanacak vergiden mahsup edilmek suretiyle çifte vergilendirme önlenebilecektir.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiğı durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için Rusya mukimi teşebbüslerin, Rusya'da tam mükellef olduklarının ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiklerinin Rusya yetkili makamlarından alınacak bir belge (mukimlik belgesi) ile kanıtlaması ve bu belgenin aslı ile birlikte Noter veya Rusya'daki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilecek Türkçe tercümesinin bir örneğinin ilgili vergi dairesi veya vergi sorumlularına ibraz edilmesi gerekmektedir."

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