

Dar mükellef kurumun Türkiye'de bulunan iş yeri vasıtasıyla elde ettiği gelirin vergilendirilmesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 30-2768
Tarih	12.09.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 30-2768

12/09/2012

Konu : Dar mükellef kurumun Türkiye'de bulunan iş yeri vasıtasıyla elde ettiği gelirin vergilendirilmesi.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda,....Vergi Dairesi Müdürlüğünün vergi kimlik numaralı mükellefi olan avukatlık ortaklığınızın biri İngiltere vatandaşı olan gerçek kişi, diğeri ise Slovakya mukimi veVergi Dairesi Müdürlüğünün vergi kimlik numaralı mükellefi Şirketi olmak üzere iki ortağının bulunduğu, gerçek kişi ortağın pay oranının % 1, tüzel kişi ortağın pay oranının ise % 99 olduğu ve ortaklığın gelirlerinin ortaklar arasında payları oranında dağıtıldığı belirtilerek, avukatlık ortaklığı olarak verilen hizmetler karşılığında ve payı oranında tüzel kişi ortağınızın elde ettiği gelirin ne şekilde vergilendirileceği hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Tam ve dar mükellefiyet" başlıklı 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de

Türkiye'de bulunmayanların, dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükmü getirilmiş, üçüncü fıkrasının (c) bendinde, Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar arasında sayılmıştır.

Aynı Kanunun "Dar Mükellefiyet Esasında Verginin Tarhı ve Ödenmesi" başlıklı üçüncü kısmında dar mükellef kurumların vergilendirilmesine ilişkin hükümlere yer verilmiş olup 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "III-Dar Mükellefiyet Esasında Verginin Tarhı Ve Ödenmesi" bölümünde de ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

Anılan Tebliğin "22.2.3. Serbest Meslek Kazançları" başlıklı bölümünde,

"Serbest meslek faaliyeti, esas itibarıyla gerçek kişilerce icra edilen ve Gelir Vergisi Kanununun 65 inci maddesinde tanımlanan faaliyet türüdür. Dar mükellef kurumların bu tür kazanç elde etmeleri ise istihdam ettikleri personelleri aracılığı ile olmaktadır.

Serbest meslek kazançlarının Türkiye'de elde edilmiş sayılması için serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekir.

Türkiye'de değerlendirme, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

...

Serbest meslek kazancının Türkiye'de yapılmakta olan ticari faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancının tespitinde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanacaktır. Türkiye'de bulunan işyeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla ticari kazanç elde eden dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri serbest meslek kazançları bulunması halinde, dar mükellef kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla elde ettiği kazanç ve iratlar ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden, bu serbest meslek kazancı üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesine göre vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan ya da işyeri veya daimi temsilcisi bulunmakla birlikte bunlarla ilişkili olmaksızın Türkiye'de serbest meslek faaliyeti icra eden veya bu faaliyeti Türkiye'de değerlendirilen kurumların, yıllık beyanname vermeleri halinde, kesilen bu vergiler beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir."

açıklamaları yer almıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Serbest Meslek Erbabı" başlıklı 66 ncı maddesinin ikinci fıkrasının (3) numaralı bendinde, **serbest meslek faaliyetinde bulunan** kolektif ve **adi şirketlerde**

ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditelerin **bu maddenin uygulanmasında serbest meslek erbabı sayılacağı** hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında, vergi tevkifatı yapacaklar sayılmış olup (2) numaralı bendinde de, yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, Dar mükellefiyete tâbi kurumlara yapılan serbest meslek ödemelerinden; 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 tutarı üzerinden, kurum bünyesinde kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Aynı Kanunun 34 üncü maddesinin birinci fıkrasında da, beyannamede gösterilen kazançlardan, Kanunun 15 inci maddesinin birinci fıkrasına ve 30 uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre kaynağında kesilmiş olan vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edileceği hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, ortaklığınızın Slovakya mukimi, % 99 pay sahibi ortağı Şirketi'nin, avukatlık hizmetleri karşılığında, payı oranında elde ettiği gelirlerin "Türkiye Cumhuriyeti ile Slovakya Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması"nın "Serbest Meslek Faaliyetleri"ni düzenleyen 14 üncü maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu Anlaşmanın "Serbest Meslek Faaliyetleri" başlıklı 14 üncü maddesinde;

"1. Bir Akit Devlet mukiminin serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetleri 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 ise, yalnızca söz konusu sabit yere atfedilebilen gelir bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

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

hükmü yer almaktadır.

Buna göre, Slovakya mukimi şirketin Türkiye'de faaliyetlerinin icrası için sürekli olarak kullanabileceği bir sabit yere sahip olmaksızın elde edeceği avukatlık hizmeti gelirlerini vergileme hakkı yalnızca Slovakya'ya aittir.

Türkiye'de böyle bir sabit yerin varlığı hususunun ise Anlaşmanın "İşyeri"ni düzenleyen 5 inci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmekte olup, 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.

"İşyeri"nin 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.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Şirketiniz ortağı Slovakya mukimi.....Şirketinin, ortaklığınız bünyesinde Türkiye'de ifa ettiği hizmetleri nedeniyle Türkiye'de işyeri dolayısıyla sürekli kullanabileceği sabit bir yer olduğundan adına dar mükellef kurum olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, ortaklığınıza serbest meslek ödemeleri üzerinden yapılan vergi kesintilerinden.....Şirketinin hissesine düşen kısmının kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan vergiden mahsup edilmesi mümkündür.

Ayrıca, Anlaşmanın Türkiye'ye vergi alma hakkı tanıdığı durumlarda vergileme yukarıda verilen iç mevzuat hükümleri çerçevesinde yapılacaktır. Türkiye'de söz konusu serbest meslek kazançları üzerinden bu şekilde ödenecek vergiler; Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine" ilişkin 23 üncü maddesi çerçevesinde Slovakya'da mahsup edilebilecektir.

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.

