

Dar mükellef kurumlardan sağlanan menajerlik hizmetlerinin vergilendirilmesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	17192610-125[ÖZG.12-21]-341
Tarih	16.08.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

BURSA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü

Sayı : 17192610-125[ÖZG.12-21]-341

16/08/2012

Konu : Dar mükellef kurumlardan sağlanan menajerlik hizmetlerinin vergilendirilmesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, yurt dışında yerleşik firmalardan (...LİMİTED -Merkezi Portekiz ... -Merkezi Bratislava, Slovakya ...-Merkezi Argentina) alınan menajerlik hizmetlerine ilişkin olarak yapılan ödemelerden gelir vergisi ve katma değer vergisi tevkifatlarının yapılıp yapılamayacağı ile tevkifatın yapılması durumunda tevkifat oranının ve uygulamanın nasıl yapılacağı hususlarında bilgi talep edilmektedir.

1-Kurumlar Vergisi Mevzuatı Açısından Değerlendirme :

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin 2 nci fıkrasında, Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların

sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden dar mükellefiyet esasında vergilendirileceği hükmü yer almaktadır.

Dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazançları aynı maddenin 3 numaralı fıkrasında bentler halinde belirtilmiş olup, söz konusu fıkranın (c) bendinde "Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları" sayılmıştır.

Öte yandan, konuya ilişkin açıklamaların yer aldığı 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Tebliğinin 22.2.3. Serbest Meslek Kazançları başlıklı bölümünde; "Serbest meslek faaliyeti esas itibariyle 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 karından ayrılmasıdır." açıklamaları yer almaktadır.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin 1 numaralı fıkrasında, dar mükellefiyete tabi kurumların fıkra da bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Söz konusu fıkranın (b) bendi hükmü gereğince, dar mükellef kurumların elde edecekleri serbest meslek kazançları üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüş olup, tevkifat 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 belirlenmiştir.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "30.3." bölümünün beşinci ve altıncı paragraflarında;

"Öte yandan, dar mükellefiyete tabi kurumların, Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci bulundurmak suretiyle yaptıkları ticari ve zirai faaliyet kapsamında, bu işyerleri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları (dar mükellef kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri hariç) ve menkul sermaye iratları (kâr payları ile Kanunun 15 inci maddesinin birinci fıkrasında vergi kesintisine tabi tutulan menkul sermaye iratları hariç) üzerinden anılan Kanunun 30 uncu maddesine göre vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Ancak, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilcisi bulunmadan veya Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci bulunsa da bu işyerlerinde yürüttükleri ticari faaliyetle bağlantılı olmamak suretiyle elde ettikleri, serbest meslek kazançlarından, gayrimenkul sermaye iratlarından ve kâr payları hariç menkul sermaye iratlarından Kanunun 30'uncu maddesine göre vergi kesintisi yapılacağı tabiidir." açıklamaları yapılmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; yurt dışından alınan menajerlik hizmeti karşılığında yapılan ödemelerin serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi ve özelge talep formunda belirtilen Merkezi Limassol/Cyprus, Merkezi Portekiz, Merkezi Bratislava/Slovakya, Merkezi Argentina mukimi şirketlere bu hizmetler karşılığı nakden veya hesaben yapılacak ödemelerden 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30'ncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca (2009/14593 sayılı B.K.K)'na istinaden %20 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

II- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Yönünden

Türkiye ile Güney Kıbrıs ve Arjantin arasında yürürlükte bulunan bir Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması olmadığından, Bursaspor Kulübü Derneği tarafından, Limassol-Güney Kıbrıs merkezli "... Limited" ile Arjantin merkezli "..." şirketlerinden alınan menajerlik hizmetlerinin vergilendirilmesinin iç mevzuatımız hükümleri kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

... Kulübü Derneği tarafından, Portekiz mukimi "..." ile Bratislava-Slovakya mukimi "..." şirketlerinden alınan menajerlik hizmetlerinin ticari bir organizasyon kapsamında yürütülmesi halinde elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinin, ilgili ülkeler ile Türkiye arasında yürürlükte bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının "Ticari Kazançlar"ı düzenleyen 7 nci madde hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

"Türkiye Cumhuriyeti ile Portekiz Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 01.01.2007 tarihinden itibaren, "Türkiye Cumhuriyeti ile Slovak Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" ise 01.01.2000 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Söz konusu Anlaşmaların birer örnekleri ekli 7 nci maddelerinin 1 inci fıkraları;

"1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait ticari kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazancı, yalnızca işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere bu diğer Devlette vergilendirilebilir."

hükmünü öngörmektedir.

İşyeri tanımı ise, anılan Anlaşmaların birer örnekleri ekte yer alan "İşyeri" başlıklı 5 inci maddesinde yapılmış olup, hangi hallerde diğer Devlette bir işyeri oluşacağı veya oluşmayacağı açıkça belirtilmiştir.

Türkiye-Portekiz ÇVÖ Anlaşması'nın "İşyeri" maddesinin 5 inci, Türkiye-Slovakya ÇVÖ Anlaşması'nın 4 üncü fıkrasında, daimi temsilciliğe ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Bu fıkralara göre, bir kişi, bir Akit Devlette diğer Akit Devletin teşebbüsü adına hareket eder ve bu fıkralar kapsamında belirtilen faaliyetleri temsil ettiği teşebbüs adına yürütürse bu durumda bu faaliyetler diğer Akit Devletin teşebbüsü için bir işyeri oluşturacaktır.

Diğer taraftan, Türkiye-Portekiz ÇVÖ Anlaşması'nın "İşyeri" maddesinin 6 ncı, Türkiye-Slovakya ÇVÖ Anlaşması'nın 5 inci fıkrasında ise, bir teşebbüsün, bir Akit Devlette işlerini yalnızca kendi işlerini olağan şekilde devam ettiren bir simsar, bir genel komisyon acentesi veya bağımsız statüde diğer herhangi bir acente vasıtasıyla yürütmesi halinde bir işyerine sahip olmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda açıklanan madde hükümlerine göre, Portekiz ve Slovakya mukimi şirketlerin, anılan Anlaşmaların 5 inci maddeleri kapsamında Türkiye'de bir işyerine sahip olmaması durumunda, söz konusu menajerlik hizmetlerinden elde edilecek gelirleri vergileme hakkı yalnızca ilgili ülkelere (Portekiz veya Slovakya) ait bulunmaktadır. Portekiz veya Slovakya mukimi olan anılan şirketlerin Türkiye'de böyle bir işyerine sahip olması durumunda ise, söz konusu gelirleri yalnızca işyerine atfedilebilen kazançlarla sınırlı olmak üzere Türkiye'nin de vergilendirme hakkı olacaktır.

Türkiye'nin vergi alma hakkı olduğu durumlarda vergilendirme iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yapılacak olup, Türkiye'de ödenen vergi ilgili Anlaşmaların "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" ne ilişkin madde hükümleri uyarınca Türkiye'de ödenecek vergiden mahsup edilebilecektir.

Öte yandan, Kulübünüz tarafından alınan menajerlik hizmetlerinin ticari bir faaliyet kapsamında yürütülmemesi ve bağımsız nitelikte olması halinde söz konusu gelirlerin vergilendirilmesinin, ilgili ülkeler ile Türkiye arasında yürürlükte bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının "Serbest Meslek Faaliyetleri"ni düzenleyen 14 üncü madde hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiği tabiidir.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için, söz konusu Portekiz ve Slovakya teşebbüslerinin ilgili ülkelerde tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkelerde vergilendirildiğinin bu ülke yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile birlikte Noterce veya ilgili ülke Türk Konsolosluklarınca tasdik edilmiş Türkçe tercümelerinin birer örneklerinin vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.

III-Katma Değer Vergisi Mevzuatı Açısından Değerlendirme :

Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde; Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanunun 6 ncı maddesine göre işlemlerin Türkiye'de yapılması, malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade etmektedir.

Kanunun 9 uncu maddesinde ise mükellefin, Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı'nın, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği hüküm altına alınmıştır.

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 15 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin C.Yurt Dışından Sağlanan Hizmetler başlıklı bölümünde, " KDV Kanununun 1 inci maddesine göre işlemler Türkiye'de yapıldıkları takdirde vergiye tabi tutulabilecektir. Aynı Kanunun (6/b) maddesine göre, Türkiye'de yapılan, değerlendirilen veya faydalanılan hizmetler Türkiye'de ifa edilmiş sayılacaktır. Yurt dışında firmalara yaptırılan hizmetlerden bu kapsama girenlerin vergiye tabi olacağı açıktır. Bu gibi hizmet ifalarında mükellef, esas olarak yurt dışındaki firma olmakla birlikte firmanın Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde vergi, sözü edilen Kanunun 9'uncu maddesi gereğince hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir." denilmektedir.

Öte yandan, 14.04.2012 tarih ve 28264 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 117 Seri Nolu KDV Genel Tebliği ile 15 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinin ilgili bölümü yürürlükten kaldırılmış, 01.05.2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren Tebliğin "2.1. İkametgahı, işyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler" başlıklı bölümünde konuyla ilgili gerekli açıklamalara yer verilmiştir.

Buna göre, yurt dışında yerleşik firmalardan alınan menajerlik hizmetinden Türkiye'de yararlanıldığından, menajerlik hizmeti için ödenen bedel üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanması gerekmekte olup, hesaplanan bu verginin ... Kulübü Derneği tarafından 2 no.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmesi ve aynı dönemde 1 nolu KDV beyannamesi ile de indirim konusu yapılması 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