

Teknik destek hizmetlerinin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 14 üncü maddesinde tanımlanan serbest meslek hizmetlerinin kapsamına girip girmediği ve bu hizmetlerden elde edilen gelirin Türkiye'de vergiye tabi tutulması gerekip gerekmediği hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-30-6-1204
Tarih	30.12.2011

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-30-6-1204 30/12/2011

Konu : 2010-KVK-30-6

İlgide kayıtlı dilekçenizde; Türkiye ile İsrail devleti arasındaki stratejik işbirliği çerçevesinde, Savunma Sanayi İcra Komitesi kararı gereğince ... Kuvvetleri Komutanlığı envanterinde mevcut ... modernizasyonu amacıyla Savunma Sanayi Müsteşarlığı ile şirketiniz arasında ... tarihinde "... Modernizasyonu Sözleşmesi" imzalandığı; Şirketinizin proje kapsamında sunduğu hizmetlerin ise alt sistem teslimi, İsrail'de verilen teknik hizmetler, Türkiye'de verilen teknik destek hizmetleri ile teknolojinin bedelsiz olarak Türkiye'ye transferi ve İsrail'de gerçekleştirilen teknik data paketlerinin hazırlanması hizmetleri olmak üzere teknoloji transfer hizmetleri olarak sınıflandırılmasının mümkün olduğu belirtilerek söz

konusu teknik destek hizmetlerinin, İsrail ile Türkiye arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 14 üncü maddesinde tanımlanan serbest meslek hizmetlerinin kapsamına girip girmediği ve bu hizmetlerin bir kısmının İsrail'de ifa edilmiş olmasından dolayı bu hizmetlerden elde edilen gelirin Türkiye'de vergiye tabi tutulması gerekip gerekmediği konusunda tereddüt hasıl olduğu belirtilerek konu hakkında Başkanlığımız görüşü istenilmektedir.

Aynı sözleşmede yer alan işle ilgili olarak daha önce Gelir İdaresi Başkanlığınca Milli Savunma Bakanlığının .../.../2006 tarih ve ... sayılı başvurusu üzerine anılan kuruma .../.../2008 tarih ve ... sayılı özelge tayin edilmiştir.

1/1/2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; Kanunun birinci maddesinde 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 (a) bendinde, Türkiye'de Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançların, (e) bendinde de, Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratların dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanunun dar mükellefiyette vergi kesintisinin düzenlendiği 30 uncu maddesinin ikinci fıkrasında, ticari veya zirai kazanca 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 bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilerce %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmış, ayrıca kesinti oranlarını Kanunda belirtilen hadler çerçevesinde belirleme konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. Bu yetkiye istinaden yayımlanan 2009/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile söz konusu kesinti oranı 01.01.2007 tarihinden itibaren uygulanmak üzere %20 olarak belirlenmiştir. 3/2/2009 tarih ve 27130 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında da aynı oran korunmuştur.

Aynı Kanunun geçici birinci maddesinin dördüncü fıkrasında ise; "Bu Kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı Kanun kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayınlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemeler, bu Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini korur." hükmü yer almaktadır. Bu nedenle 1/1/2007 tarihinden önceki dönemlerde 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 2003/6575 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen %25 oranında vergi kesintisi yapılacağı tabiidir. Dar mükellefiyete

tabi kazanç sahibinin Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisinin bulunması ve kazancını bu işyeri veya temsilci vasıtasıyla elde etmesi söz konusu tevkifatın yapılmasına engel teşkil etmemektedir.

Savunma Sanayi Müsteşarlığı ile şirketiniz arasında imzalanan sözleşmenin incelenmesinden, tankların modernizasyonu ve seri üretimleri kapsamında şirketinizden malzeme temininde bulunulacağı, serbest meslek faaliyeti olarak nitelendirilen hizmetler ile gayrimaddi hak kapsamında hizmetler verileceği anlaşılmaktadır.

Söz konusu sözleşmenin bir bütün olarak yukarıdaki tüm hizmetleri tek bir sözleşmede kapsadığı görülmekte ve işin bir bütün olarak teslim edileceği dikkate alındığında söz konusu faaliyetlerin "Ticari Faaliyet" kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti ile İsrail Devleti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması 1/1/1999 tarihinden itibaren uygulanmaktadır. Anlaşmanın "işyeri"ni düzenleyen 5 inci maddesinin 3 üncü fıkrasının (a) bendi ile oniki ayı aşan bir süre devam eden inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetlerinin işyeri oluşturacağı belirtilmiştir.

Anlaşmanın "Ticari Kazançlar"ı düzenleyen 7 nci maddesinin 1 inci fıkrası;

"1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait 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 kazançları yalnızca bu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere bu diğer Devlette vergilendirilebilir."

hükmünü öngörmektedir.

Buna göre, tankların modernizasyonu kapsamında Türkiye'de yürütülen yapım ve montaj faaliyetlerinin süresi oniki ayı aştığından yukarıda bahsedilen 5 inci maddenin 3 üncü fıkrasının (a) bendi gereğince Türkiye'de bir işyerine sahip olduğu kabul edilecek ve elde edilecek kazançlar anlaşmanın yukarıda yer alan "Ticari Kazançlar" ile ilgili 7 nci maddesinin 1 inci fıkrası çerçevesinde söz konusu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere Türkiye'de de vergilendirilecektir.

Yukarıda yer alan hükümler çerçevesinde;

- İsrail'de yerleşik şirketinizin Türkiye'de yürüttüğü yapım ve montaj faaliyetlerinin süresi oniki ayı aştığından Türkiye'de bir işyerine sahip olduğunuz kabul edilecek ve şirkete dar mükellef olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilerek iç mevzuatımıza göre vergilendirme yapılacaktır.
- ... şirketine yapılan ödemeler kurum kazancına dahil edilerek beyan edileceğinden, gayrimaddi hak bedeli ödemeleri hariç olmak üzere vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayacaktır. Şirketinizin sözleşme kapsamında taahhüt etmiş olduğu işlerden gayrimaddi hak bedellerine ilişkin ödemeler

üzerinden 1/1/2007 tarihine kadar %25, bu tarihten sonra ise % 20 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

Ayrıca, ... Ltd. şirketine bağlı olarak çalışan İsrail mukimi personelin Türkiye'de bulundukları sürece elde ettikleri ücret gelirlerinin vergilendirilmesi konusunun da Türkiye-İsrail ÇVÖ Anlaşması kapsamında değerlendirilmesi gerekmekte olup Anlaşma'nın "Bağımlı Faaliyetler"e ilişkin 15. maddesinin ilk iki fıkrasının hükümleri şu şekildedir:

"1. 16, 18, 19 ve 20 nci maddelerin hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet akdi dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri ödemeler, bu hizmet diğer Akit Devlette ifa edilmedikçe, yalnızca bu Devlette vergilendirilebilecektir. Hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen gelir bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. 1 inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette ifa ettiği bir hizmet dolayısıyla elde ettiği gelir, eğer:

- a) Gelir elde eden kişi, diğer Devlette ilgili mali yıl içinde başlayan veya biten herhangi bir oniki aylık dönemde bir veya bir kaç seferde toplam 183 günü aşmamak üzere kalırsa, ve
- b) Ödeme, diğer Devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılırsa, ve
- c) Ödeme, işverenin diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilecektir."

Buna göre, İsrail mukimi personelin Türkiye'de ifa ettiği hizmetler bakımından 2 nci fıkrada yer alan **üç koşulun bir arada sağlanması** durumunda vergileme hakkı yalnızca İsrail'e ait olacak, **birinin ihlal edilmesi halinde** ise Türkiye'nin de bu ücret gelirlerinden vergi alma hakkı doğacaktır. Türkiye'nin vergi alma hakkının bulunduğu durumda vergileme iç mevzuatımız çerçevesinde yapılacaktır.

Yukarıda yer verilen hükümler gereğince İsrail mukimi olan şirket ile İsrail mukimi personel tarafından Türkiye'de ödenecek vergiler Anlaşma'nın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 22 inci maddesinin 2 nci fıkrası çerçevesinde İsrail'de ödenecek bu gelirlere ilişkin vergilerden mahsup edilmek suretiyle çifte vergilendirme önlenecektir.

Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için söz konusu İsrail mukimi teşebbüs ve personelinin İsrail'de tam mükellef olduklarını ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiklerini İsrail yetkili makamlarından alacakları bir belge (mukimlik belgesi) ile kanıtlamaları ve bu belgenin aslı ile birlikte Türkçe tercümesinin Noterce veya İsrail'deki Türk Konsolosluklarınca tasdikli bir örneğini ilgili vergi dairesine veya kendilerine yapılan ödeme üzerinden vergi sorumlularınca vergi tevkifatı yapılması durumunda ise vergi sorumlularına ibraz etmeleri 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