

Yurt dışı mukimi firmaya verilen danışmanlık hizmeti, makina ve teçhizat temini gibi işlerin kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-125[5-2018/422]-336767
Tarih	20.04.2020

T.C.

GELİR İDARESİ BAŐKANLIęI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüęü

Sayı : 62030549-125[5-2018/422]-E.336767

20.04.2020

Konu : Yurt dışı mukimi firmaya verilen danışmanlık hizmeti, makina ve teçhizat temini gibi işlerin kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı.

İlgi :

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve ekinde yer alan dilekçede, şirketinizin ...ve ...bölgeleri ... tesisi inşaat ihalesini kazanan Suudi Arabistan ülkesi mukimi ...firması ile,

-Elektromekanik mühendislik danışmanlığı,

-Projelendirme ve teknik danışmanlığı,

-Tesisin çalışması için gerekli olan makine ve teçhizatın üretimi ve tedariki,

-Arıtma tesisinin kurulum ve işletmeye alma danışmanlık hizmetleri gibi işleri kapsayan sözleşme imzaladığı, bu hizmetlerin ... şirketine faturalandırıldığı, ayrıca söz konusu sözleşmeye istinaden proje kapsamında gerekli olan malzeme, makine ve teçhizatların bir kısmının yurt içinden, bir kısmının yurt dışından temin edildiği, bir kısmının ise şirketiniz tarafından üretilerek ...firmasına fatura edilmek sureti ile yurt dışındaki inşaat sahasına gönderildiği, su arıtma tesisinin yapılması için gerekli olan planlama, projelendirme çalışmaları ile etüd ve fizibilite çalışmalarının gerek şirketinize teslim edilen inşaat sahası içinde gerekse Türkiye'de yapıldığı, ... şirketine basılı rapor, CD ya da e-posta şeklinde gönderildiği, bahsedilen söz konusu iş ve hizmetlerin hem Suudi Arabistan'daki inşaat sahasındaki personelleriniz hem de Türkiye'de bulunan personelleriniz aracılığı ile yapıldığı belirtilerek, yapılan işlerin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi uyarınca kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı hususunda tereddüt hasıl olduğu anlaşılmakta olup konu hakkında Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasında, "*Tam mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler.*" hükmü yer almaktadır.

Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde; yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Diğer taraftan, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.9. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna" başlıklı bölümünde;

"Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde, kurumların yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançlar, maddede belirtilen tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olmak ve en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşımak koşuluyla vergiden istisna edilmiştir.

Benzer şekilde, anılan fıkranın (h) bendi ile de yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla yapılan ve yurt dışında vergilendirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların (vergi yükü oranına bakılmaksızın), ayrıca yurt içinde de vergilendirilmesinin önüne geçilmesi amacıyla bu kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Teknik hizmetler esas itibariyle inşaat, onarım ve montaj işleriyle ilgili olarak yürütülen planlama, projelendirme, mimarlık ve mühendislik, etüd, fizibilite, harita tasarım, metraj, keşif, idari ve teknik şartname ile ihale dosyası hazırlama, ihale değerlendirme, mesleki kontrollük, inşaat kontrollüğü, tasarım

kontrollüğü, işletmeye alma danışmanlığı, proje ve yatırım yönetimi ve benzeri hizmetleri kapsamaktadır.

Teknik hizmetlerden elde edilen kazançların da anılan istisnadan yararlanabilmesi için bu işlerin yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla yapılması; yurt dışında ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci olmadan yapılan teknik hizmetlerin, hizmet ihracatı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, teknik hizmetlerin yurt dışındaki inşaat, onarım ve montaj işlerine bağlı olarak yapılma şartı bulunmamaktadır.

İnşaat, onarım ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir işyeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı teknik hizmetlerin yurt dışında herhangi bir işyeri olmaksızın Türkiye'den gerçekleştirilebilmesi de mümkün olabilmektedir. Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler, inşaat ve onarma işinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye'de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, kurumların yurt dışında bir inşaat ve onarım işi varsa, buna bağlı teknik hizmetler ister Türkiye'de isterse yurt dışında yapılsın, elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilecektir. Kurumların yurt dışında yaptıkları bir inşaat ve onarım işinin bulunmaması halinde ise ancak yurt dışında bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yaptıkları teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar istisnadan yararlanılabilecektir.

Bu istisnanın uygulanması açısından, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye getirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Söz konusu kazançların Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi istisnadan yararlanması için yeterlidir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, aynı Tebliğin "33.3. *Mahsup edilebilecek yurt dışı vergilerin sınırı*" başlıklı bölümünde ise, yurt dışında elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması halinde, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesinin mümkün olmadığı ifade edilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, ... Su ve Elektrik Bakanlığınca ihale edilen su arıtma tesisinin inşasını üstlenen ... firması ile düzenlenen sözleşmeye istinaden anılan işe ilişkin olarak Şirketinizce yapılan elektromekanik mühendislik danışmanlığı, projelendirme ve teknik danışmanlığı, arıtma tesisinin kurulum ve işletmeye alma danışmanlık hizmetlerinin Suudi Arabistan'da bulunan bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla yapılması ve Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde yer alan şartları taşıması halinde, bu işle ilgili olarak Şirketinizce elde edilerek Türkiye'deki genel sonuç hesaplarına intikal ettirilecek kazançların söz konusu istisnaya konu edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, anılan tesisin inşası için gerekli olan makine ve teçhizatın yurt içinde üretilen veya yurt içinden/dışından temin edilen malzemelerin ihracından sağlanan kazançların anılan istisnaya konu edilemeyeceği tabiidir.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI AÇISINDAN:

"Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Suudi Arabistan Krallığı Hükümeti arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 01/01/2010 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Anlaşmanın "*İşyeri*" başlıklı 5 inci maddesinde hangi hallerde diğer devlette bir işyeri oluşacağı veya oluşmayacağı açıkça belirtilmiş olup, müteahhitlik işleri bakımından işyerinin oluşmasını düzenleyen 3 üncü fıkranın (a) bendi, "on iki ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya

kurma projesi veya bunlara ilişkin kontrol faaliyetleri"nin faaliyetin icra edildiği ülkede bir işyeri oluşturduğu hükmünü öngörmektedir.

Anlaşmanın "*Ticari Kazançlar*" başlıklı 7 nci maddesinin 1 inci fıkrasında ise;

"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 işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere bu diğer Devlette vergilendirilebilir."

hükmü yer almaktadır.

Yukarıda hükümlerine yer verilen Türkiye-Suudi Arabistan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasında inşaat, yapım, montaj ve kurma işleri bakımından işyerinin oluşması 12 aylık süre koşuluna bağlanmış olup, şirketinizin su arıtma tesisi kurulumu ve işletmeye alınması işi kapsamında Suudi Arabistan'da gerçekleştireceği faaliyetin 12 aydan kısa sürmesi halinde, bu faaliyet dolayısıyla elde edilecek kazançlar yalnızca Türkiye'de vergilendirilecek; faaliyetin 12 ayı aşması durumunda ise, Anlaşmanın 5 inci maddesinin 3 üncü fıkrasının (a) bendi gereğince Suudi Arabistan'da bir işyerine sahip olunduğu kabul edilerek, elde edilecek kazançlar, bu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, Suudi Arabistan'da da vergilendirilebilecektir.

Diğer taraftan, özelge talep formunuzda ... tesislerinin inşaat şantiye sahası tesliminin ... tarihinde gerçekleştiği, şantiye kurulumunun şirketinizin sorumluluğunda olduğu belirtilmekle birlikte işin tam olarak başlangıç ve bitim tarihi belirtilmemiştir. 12 aylık sürenin hesaplanmasında başlangıç tarihi olarak şantiyenin olduğu tarihin (müteahhidin hazırlık çalışmaları da dahil Suudi Arabistan'da çalışmalarına başladığı tarih); bitim tarihi olarak ise işin tamamlandığı veya sürekli olarak terk edildiği tarihin dikkate alınması gerekmektedir.

Şirketiniz tarafından Suudi Arabistan'da vergi ödenmesi durumunda ise, ödenen vergiler Anlaşmanın "*Çifte Vergilendirmeyi Önleme*"yi düzenleyen 23 üncü maddesinin 1 inci fıkrası hükmü çerçevesinde söz konusu kazançla ilişkin Türkiye'de ödenecek vergiden mahsup edilmek suretiyle çifte vergilendirme

önlenebilecektir.

Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmeniz için şirketinizin Gelir İdaresi Başkanlığından alacağı, Türkiye'de tam mükellef olduğunuzu ve tüm dünya kazançları üzerinden Türkiye'de vergilendirildiğinizi gösteren bir mukimlik belgesini Suudi Arabistan'daki vergi sorumlularına ibraz etmesi 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. — 09.09.2026