

Yurt dışında alt yüklenici olarak yapılan asma germe membran işinden elde edilen kazancın kurumlar vergisi istisnasından yararlanıp yararlanamayacağı.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[5-2015/98]-16298
Tarih	26.02.2016

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 62030549-125[5-2015/98]-16298

26/02/2016

Konu : Yurt dışında alt yüklenici olarak yapılan asma germe membran işinden elde edilen kazancın kurumlar vergisi istisnasından yararlanıp yararlanamayacağı.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, şirketinizin asma germe membran yapılar ve konstrüksiyonlar konusunda faaliyet gösterdiği, bu faaliyetinizle ilgili olarak alınan projelere ilişkin öncelikle mühendislik çalışmaları yapıldığı, ardından hazırlanan aksamaların imalathanenizde hazırlanarak montajının yapıldığı, yurt dışından alınan işlerde mühendisler, montaj personeli ve projeye ilişkin gerekli malzemenin Türkiye'den götürülerek gerektiğinde de yurt dışından alınarak montajın tamamlandığı, alt yüklenici olarak yüklenmiş olduğunuz ve bir yıldan fazla süredir devam eden Havalimanı inşaatının asma germe membran işi ile ilgili olarak,'de şubenizin bulunmadığı belirtilerek, Suudi

Arabistan'daki söz konusu bu faaliyetten elde edilecek kazancın KVK'nın 5/1-h maddesi kapsamında kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı ile istisna olması halinde Türkiye'den götürülen malzemenin istisna kapsamı dışında tutulup tutulmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

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

Aynı Kanunun "*İstisnalar*" başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde de yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançların kurumlar vergisinden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

Konu ile ilgili olarak, 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.

...

Benzer şekilde, anılan fıkranın (h) bendi ile de yurt dışında bulunan iş yerleri 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 iş yerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla yapılması; yurt dışında ayrıca bir iş yeri 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 iş yeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı teknik hizmetlerin yurt dışında herhangi bir iş yeri 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 iş yeri 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 yararlanılması için yeterlidir.

..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Öte yandan, mezkur Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasında, kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım

ya da satımında bulunması durumunda, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı; alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği; üçüncü fıkrasında ise emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade ettiği belirtilmiştir.

Buna göre, yurt dışında alt yüklenici sıfatıyla yüklendiğiniz'de yapılmakta olan Havalimanı inşaatının asma germe membran işi dolayısıyla yurt dışında bulunan iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde ettiğiniz kazançların, Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi halinde Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-h maddesi uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ancak, bu iş kapsamında Türkiye'deki merkezinizden temin edilen malzemelerin Suudi Arabistan'a gönderilmesinin ihracat işlemi olarak değerlendirilmesi ve bu ihracat işlemleri dolayısıyla oluşan gelirin Türkiye'de kurum kazancınızın tespitinde dikkate alınması gerekmekte olup ihraç edilen malzemelere ilişkin şirketinizce hasılat olarak dikkate alınacak bedellerin Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükümleri uyarınca emsallere uygun olarak belirlenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, "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.

Anlaşma'nın bir örneği ekli "*İş yeri*" başlıklı 5 inci maddesinde hangi hallerde diğer devlette bir iş yeri oluşacağı veya oluşmayacağı açıkça belirtilmiş olup müteahhitlik işleri bakımından iş yerinin 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 faaliyetlerinin" faaliyetin icra edildiği ülkede bir iş yeri oluşturduğu hükmünü öngörmektedir.

Anlaşma'nın "*Ticari Kazançlar*" başlıklı 7 nci maddesinin 1 inci ve 2 nci fıkralarında 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 iş yerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bu maddenin 3 üncü fıkrası hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet teşebbüsü diğer Akit Devlette yer alan bir iş yeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunduğu, her iki Akit Devlette de bu iş yerine atfedilecek kazanç, bu iş yeri aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya benzer faaliyetlerde bulunan ayrı ve bağımsız bir teşebbüs olsaydı ve iş yerini oluşturduğu teşebbüsten tamamen bağımsız bir nitelik kazansaydı ne kazanç elde edecek ise aynı miktarda bir kazanç olacaktır."

hükümleri yer almaktadır.

Yine Anlaşma'ya ek Protokol'ün 4 üncü maddesinin (a) fıkrasında;"İnşaat veya kurma ya da bunlara ilişkin keşifle ilgili sözleşmeler yönünden bir iş yerinin kazancı, sözleşmenin toplam tutarı üzerinden değil, sözleşmenin iş yeri tarafından, iş yerinin bulunduğu Devlette yürütülen kısmı üzerinden belirlenecek ve sözleşmenin diğer Akit Devlet dışında yürütülen kısmı iş yeri kazancının belirlenmesinde dikkate alınmayacaktır." hükmü bulunmaktadır.

Yukarıda hükümlerine yer verilen Türkiye-Suudi Arabistan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nda inşaat, yapım, montaj ve kurma işleri bakımından iş yerinin oluşması 12 aylık süre koşuluna bağlanmış olup şirketinizin üst yapı membran kaplama işi kapsamında Suudi Arabistan'da gerçekleştireceği faaliyetlerin 12 aydan kısa sürmesi halinde, bu faaliyet dolayısıyla elde edilecek kazançlar yalnızca Türkiye'de vergilendirilecek, faaliyetin 12 ayı aşması durumunda ise Suudi Arabistan'da bir şubeniz bulunmasa bile, Anlaşma'nın 5 inci maddesinin 3 üncü fıkrasının (a) bendi gereğince Suudi Arabistan'da bir iş yerine sahip olunduğu kabul edilerek elde edilecek kazançlar iş yerine atfedilecek miktarla sınırlı olmak üzere Suudi Arabistan tarafından vergilendirilebilecektir.

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.

Ayrıca, şirketiniz tarafından bilahare 2013 yılının son çeyreğinde başlayıp 15/01/2015 tarihinde bittiği belirtilen Suudi Arabistan'daki faaliyetlerin süresinin 12 ayı aştığı anlaşıldığından, şirketinizin bu ülkede bir iş yerine sahip olduğunun kabul edilmesi gerekmekte olup Suudi Arabistan'ın da iş yeri oluşturan söz konusu faaliyetler dolayısıyla elde edilecek kazançları vergilendirme hakkı bulunmaktadır.

Anlaşma'nın 7 nci maddesinin 2 nci fıkrası uyarınca, Suudi Arabistan'daki iş yerinin ana merkezden tamamen ayrı ve bağımsız olarak düşünülmesi ve ana merkez ile olan faturalama işlemlerinde emsaline uygun ödemelerde bulunması veya hasılat elde etmesi gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, Suudi Arabistan'daki iş yerinin aslında bağlı olduğu Türkiye'deki merkez işletmenin dışında bağımsız bir işletme gibi dikkate alınması gerekmektedir.

Bu kapsamda, Suudi Arabistan'daki iş yerinin anılan taahhüt çerçevesinde yürüteceği faaliyetler sonucunda elde edeceği kazançların tamamının Suudi Arabistan'da vergilendirmesi mümkündür.

Ancak, Anlaşma'nın 7 nci maddesi ile ilgili olarak iş yerine atfedilmesi gereken kazançların tespitine ilişkin yukarıda yer verilen 4 no.lu Protokol hükmünün belirleyici mahiyetteki (a) bendinin de dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre, Türkiye'de mukim şirketinizin inşaat, kurma ya da bunlara ilişkin keşifle ilgili sözleşmeler yönünden Suudi Arabistan'da bir iş yerine sahip olması durumunda dahi, bu iş yerinin kazancı sözleşmenin toplam tutarı üzerinden hesaplanmayacak, sözleşmenin Suudi Arabistan'da bulunan iş yeri tarafından yürütülen kısmı üzerinden belirlenecek ve sözleşmenin Suudi Arabistan dışında yürütülen kısmı iş yeri kazancının belirlenmesinde dikkate alınmayacaktır.

Bu durumda, yapılan sözleşmenin öncelikle taahhüt konusu iş ve ödeme bakımından ayrıştırılabilir olup olmadığının ve böyle bir ayrıştırma imkanı bulunması durumunda ise fiilen bu ayrıma göre işlerin bir kısmının etkin bir şekilde Suudi Arabistan'daki iş yerinden kalan diğer kısmının ise Suudi Arabistan dışında yapıp yapılmadığının tespiti gerekmektedir. Böyle bir tespitin yapılabilirdiği durumlarda, şirketinizin sadece Suudi Arabistan'daki iş yerine atfedilebilen faaliyetlerinden doğan kazançları üzerinden Suudi Arabistan'ın vergi alma hakkı olup bu ülke dışında gerçekleştirilecek olan faaliyetler nedeniyle oluşan kazançların söz konusu ülkede vergilendirilmemesi gerekmektedir.

Ayrıca, yine böyle bir tespitin yapılabilmesi koşuluyla, firmanız tarafından Türkiye'den yapılacak malzeme temininin Suudi Arabistan'daki iş yerinin hiçbir katkısı olmaksızın gerçekleştirilmesi durumunda, bu malzemelerin sözleşmede belirtilen bedellerinin ana merkez tarafından elde edilen hasılat kısmı olarak kabulü, dolayısıyla Suudi Arabistan'da oluşan iş yerinin kazancı olarak dikkate alınmaması ve üzerinden herhangi bir gelir veya kurumlar vergisi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

Öte yandan, malzeme temini konusunda Suudi Arabistan'daki iş yerinin herhangi bir katkısı bulunması durumunda bu katkı için sözleşmede bir bedel öngörülmüş ise bu bedel iş yerinin hasılatı olarak kabul edilerek iş yeri kazancının tespitinde dikkate alınacaktır. Eğer bu katkılar için sözleşmede herhangi bir bedel öngörülmemişse bu katkının karşılığını oluşturacak emsal bir bedel malzemenin sözleşmede belirtilen fiyatından ayırıştırılarak Suudi Arabistan'daki işyerinden elde edilen hasılat olarak kabul edilecek ve adı geçen ülkede vergilendirilebilecektir.

Anlaşma'nın "*Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi*" başlıklı 23 üncü maddesinin 1 inci fıkrası uyarınca, Suudi Arabistan'da elde edilen gelir üzerinden Anlaşma'ya uygun olarak ödenen vergilerin, söz konusu gelirin Türkiye'de de vergiye tabi olması durumunda ortaya çıkacak çifte vergilendirmenin önlenmesi için bu gelir üzerinden Türkiye'de hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir. Bununla birlikte, söz konusu mahsup Türkiye'de vergilendirilebilen gelire atfedilebilen, mahsuptan önce hesaplanan gelir vergisi miktarını aşmayacaktır. Dolayısıyla, mahsup imkanı Türkiye'de vergiye tabi gelir üzerinden mahsuptan önce hesaplanan vergi ile sınırlıdır. Bu bağlamda, yurt dışında yapılan inşaat işleri için iç mevzuatımızda yer alan istisna hükümleri dikkate alındığında Suudi Arabistan'daki inşaat faaliyetleri nedeniyle elde edilen gelir için Türkiye'de vergi istisnasından yararlanılması durumunda bu gelire ilişkin olarak Türkiye'de mahsup yapılamayacağı tabiidir.

Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi 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. — 18.09.2026