

Dar mükellefiyette vergi kesintisi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	93767041-125[30-2012/8]-67
Tarih	12.04.2013

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

KOCAELİ VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 93767041-125[30-2012/8]-67

12/04/2013

Konu : Dar mükellefiyette vergi kesintisi.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ekindeki dilekçenizden; Savunma Sanayi Müsteşarlığı ile Almanya mukimi.....Adi Ortaklığı arasında 02.07.2009 tarihinde Yeni Tip Denizaltı Temin Sözleşmesinin imzalandığı,

Sözleşme kapsamında, bir Alman adi ortaklığı olarak altı denizaltı inşası için gerekli olan malzeme ve çeşitli hizmetlerin yapılacağı, projenin büyük kısmının Türkiye dışından sağlanacak malzeme ve hizmetlerle, kalan kısmın ise Türkiye'den temin edilecek malzeme ve hizmetlerle gerçekleşeceği,

Türkiye'den temin edilecek malzemeler ve Türkiye'de verilecek hizmetlerle ilgili olarak Adi Ortaklığının Türkiye ofisi olarak Gölcük Vergi Dairesi Müdürlüğü'nde 464 055 6638 vergi kimlik numarasında.....Ortaklığı olarak mükellefiyet tesis edildiği,

Türkiye'deki ofisin, Almanya'da üretilen malzemeleri Savunma Sanayi Müsteşarlığı adına Türkiye'ye ithal edeceği, Türk taşeronlardan temin ettiği malzemeleri SSM'ye teslim edeceği, ayrıca

serbest meslek faaliyetleri kapsamında da hizmet vereceđi,

Sözleşmenin denizaltıların inşaatını kapsamadığı, inşaatın Gölçük Donanma Tersanesi tarafından yapılacağı, Türkiye'de yeni denizaltı sistemlerine ilişkin eğitim hizmetlerinin verileceği belirtilerek,

Söz konusu ofis tarafından Savunma Sanayi Müsteşarlığına verilecek serbest meslek hizmetleri dolayısıyla yapılacak ödemelerden kurumlar vergisi kesintisinin yapıp yapılmayacağı hususunda bilgi istenilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; birinci maddede 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, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de bir işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançların, (c) bendinde, Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançlarının, (e) bendinde de Türkiye'de elde edilen diğerkazanç ve iratların dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği hükmüne yer verilmiştir.

Anılan Kanunun 22 nci maddesinin birinci fıkrasında; dar mükellef kurumların iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediğı takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı; ikinci fıkrasında dar mükellefiyete tabi kurumların ticari veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümlerin uygulanacağı, ancak bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancının bu maddenin birinci fıkrasına göre tespit edileceği hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, Aynı Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde serbest meslek kazançlarından, ikinci fıkrasında ise ticarî veya ziraî kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Vergi kesintisi oranları, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 03.02.2009 tarihinden itibaren, petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan % 5, diğerserbest meslek kazançlarında % 20, gayrimaddî hak bedeli ödemelerinde de %20 olarak belirlenmiştir. Aynı maddenin altıncı fıkrasında da yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşölmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşöldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.

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 yer almaktadır.

Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması, 01.01.2011 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 01.08.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Anlaşmanın "Ticari Kazançlar" başlıklı 7 nci maddesinde;

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

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

...' hükmüne yer verilmiştir.

Anlaşmanın "Ticari Kazançlar" başlıklı 7 nci maddesine göre Almanya mukimi firmanın, malzeme temini, eğitim, teknik destek ve proje yönetimi faaliyetlerinin, bu faaliyetler Türkiye'de bir işyeri vasıtasıyla gerçekleştirilmedikçe Almanya'da vergilendirilmesi gerekmektedir.

Anlaşmanın ekli 5 inci maddesinin 2 nci fıkrasında yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı yerlerin işyeri oluşturacağı belirtilmiştir.

Diğer taraftan, Anlaşmanın aynı maddesinin 5 inci fıkrasında daimi temsilcilik düzenlenmiş olup, bu fıkra göre bir gerçek veya tüzel kişi, bir Akit Devlette diğer Akit Devletin teşebbüsü adına hareket eder ve bu fıkra kapsamında belirtilen faaliyetleri temsil ettiği teşebbüs adına yürütürse bu durumda bu faaliyetler diğer Devletin teşebbüsü için işyeri oluşturacaktır.

..... 14.06.2012 tarihli ek bilgi dilekçenizden de anlaşıldığı üzere malzeme temini, eğitim, teknik destek ve proje yönetimi faaliyetlerini Türkiye'de sadece bu faaliyetler için kurulan Adi Ortaklığı aracılığı ile yürütmektedir. Sözü edilen adi ortaklık, faaliyetlerini doğrudan Almanya mukimi adına gerçekleştirmektedir. Bu çerçevede değerlendirildiğinde Almanya mukimi firmanın, Türkiye'de Adi Ortaklığı aracılığı ile yürüttüğü faaliyetleri için bir işyerine sahip olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir.

Almanya mukimi firma, malzeme temini, eğitim, teknik destek ve proje yönetimi faaliyetlerini Türkiye'deki bir işyeri aracılığıyla gerçekleştirmekte olup, bu faaliyetlerin Anlaşmanın 7 nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi ve bu işyerine atfedilen miktarla sınırlı olmak üzere Türkiye'de de iç mevzuat hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Bununla beraber, Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 22 nci maddesinde ise;

"...

2. Almanya mukimleri için çifte vergilendirme aşağıdaki şekilde önlenecektir: a) (b) bendi uyarınca yabancı verginin mahsubuna izin verilen durumlar hariç olmak üzere, Türkiye'de doğan ve bu Anlaşma uyarınca Türkiye'de vergilendirilebilen herhangi bir gelir unsuru, Alman vergisinin hesaplanmasına esas olan matrahın dışında tutulacaktır.

..." hükmüne yer verilmiştir.

..... Ort.'nın faaliyetlerine ilişkin gelirleri üzerinden Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 7 nci maddesi uyarınca Türkiye'de ödenen vergiler, söz konusu Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 22 nci maddesi çerçevesinde Alman vergisinin hesaplanmasına esas olan matrahın dışında tutulacaktır.

Öte yandan, aynı Anlaşmanın "Gayrimaddi Hak Bedelleri"ne ilişkin 12 nci maddesinde;

"1. Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, söz konusu gayrimaddi hak bedelleri elde edildikleri Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise, bu şekilde alınacak vergi gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10 unu aşmayacaktır.

3. Bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi, sinema filmleri ile radyo ve televizyon kayıtları dahil olmak üzere, edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, ticari markanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi için veya sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi ifade eder. "Gayrimaddi hak bedelleri" terimi aynı zamanda kişinin isminin, görüntüsünün veya her türlü benzeri şahsi hakkının kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi de kapsamaktadır.

4. Bir Akit Devlet mukimi olan gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı, söz konusu bedelin elde edildiği diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa veya bu diğer Devlette yer alan sabit bir yer vasıtasıyla serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve söz konusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, 1 inci ve 2 nci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, olayına göre, 7 nci veya 14 üncü madde hükümleri uygulanacaktır."

hükümleri öngörülmektedir.

Dolayısıyla, Almanya mukimi firmaya, gayrimaddi hak bedeli niteliğinde yapılacak ödemelerin Türkiye'de % 10 oranında vergi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Almanya mukimi firmanın Türkiye'de yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunması ve söz konusu gayrimaddi hak bedeli ile bu işyeri arasında etkin bir bağın bulunması durumunda, gayrimaddi hak bedeli ödemeleri 12 nci maddeye göre değil, ticari kazançlara ilişkin 7 nci maddeye göre vergilendirilecektir. Bir başka ifade ile bu ödemeler 12 nci maddede belirtilen oranda değil, işyerinin ticari kazancına dahil edilerek iç mevzuatımızın öngördüğü usul ve oranlarda vergilendirilecektir.

Dolayısıyla, Savunma Sanayi Müsteşarlığınca tarafınıza yapılan gayri maddi hak niteliğindeki ödemelerden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesine göre %20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacak ve söz konusu kesinti tutarı geçici ve yıllık kurumlar vergisi beyannamelerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Ticari kazanç niteliğindeki diğer ödemelerden ise kurumlar vergisi kesintisi yapılmayacaktır.

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