

Yurt dışında yapılan inşaat işine bağlı elektrik ve mekanik işlerinden elde edilen gelirin vergilendirilmesi.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-125[5-2019/629]-E.814836
Tarih	05.11.2020

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 62030549-125[5-2019/629]-E.814836

05.11.2020

Konu : Yurt dışında yapılan inşaat işine bağlı elektrik ve mekanik işlerinden elde edilen gelirin vergilendirilmesi.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve ek dilekçelerinizde;

- Özbekistan Cumhuriyetinde yapılmakta olan "... " inşaat projesinin elektrik ve mekanik işlerinin üstlenildiği ve bu işlerin yürütülmesi için daimi temsilci atandığı,

- Söz konusu işler için gerekli malzemelerin bir kısmının Türkiye'den gönderildiği, bir kısmının da ilgili ülkeden temin edildiği, "... " projesinin çok büyük ve etap etap yapılan bir proje olması nedeniyle elektrik ve mekanik işlerinin bazı bölümlerinin alt taşeron olarak yurt dışında bulunan firmalara yaptırıldığı,

- Yurt dışı mukimi firmaların yapmış oldukları işler dolayısıyla şirketinizin daimi temsilcisi adına fatura düzenledikleri

belirtilmiş olup daimi temsilci aracılığıyla yurt dışında mukim alt taşeron firmalara yaptırılan söz konusu işlerden elde edilecek kazançların kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı ile söz konusu firmalara yapılacak ödemeler üzerinden tevkifat yapılıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmuştur.

A- Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Tam ve dar mükellefiyet" başlıklı 3 üncü maddesinde;

"(1) 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.

(2) Dar mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.

(3) Dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur:

a) 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla

yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar (Bu şartları taşıyalar bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır.).

...

(4) Bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanır."

hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde ise 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 açıklamaların yer aldığı 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 yurtdışında 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 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.

...

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.

...

Yurt dışı faaliyet sonucunda elde edilen kazançlar elde edildiği dönem itibarıyla, Türkiye'de ilgili olduğu geçici vergi matrahının tespitinde de dikkate alınacaktır..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, "... inşaat projesi kapsamında şirketinizce Özbekistan'da taahhüt edilen ve bazı kısımları Özbekistan mukimi alt taşeron firmalara yaptırılan elektrik ve mekanik işlerinin yurt dışında bulunan işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yürütülmesi halinde, faaliyette bulunan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen ve Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

Öte yandan, aynı Kanunun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen ve tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiş olup ticari kazanç (Gelir Vergisi Kanununun 42 inci maddesinde belirtilen esaslara göre Türkiye'de yapılan birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri hariç olmak üzere) niteliğindeki ödemelerden vergi kesintisi yapılacağına ilişkin bir hükme yer verilmemiştir.

Buna göre, Özbekistan Cumhuriyetinde mukim firmalar tarafından daimi temsilcinize bu ülkede sunulan elektrik ve mekanik işlerine yönelik hizmetler dolayısıyla şirketinizce Türkiye'den yapılacak ödemeler ticari kazanç olarak değerlendirilecek olup bu kapsamda gerçekleştirilen ödemeler üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılmayacaktır.

B- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Yönünden Değerlendirme

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Özbekistan Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması" 01.01.1997 tarihinden itibaren uygulanmaktadır. Anlaşmanın "İşyeri" başlıklı 5 inci maddesinde, hangi hallerde diğer devlette bir işyeri oluşacağı veya oluşmayacağı belirtilmiş olup, işyerinin oluşmasını düzenleyen 2 nci fıkrasının (g) bendi, "Otuzaltı ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim faaliyetleri"nin, faaliyetin icra edildiği ülkede bir işyeri oluşturduğu hükmünü öngörmektedir.

Aynı maddenin, daimi temsilcilik ve bağımsız acenteliğin düzenlendiği 4 ve 5 inci fıkralarında;

"4. 1 inci ve 2 nci fıkra hükümleriyle bağlı kalınmaksızın, bir kişi -5 inci fıkranın uygulanacağı bağımsız nitelikteki acente dışında- bir Akit Devlette, diğer Akit Devletin bir teşebbüsü adına hareket ederse, bu teşebbüs, ilk bahsedilen Akit Devlette bu kişinin gerçekleştirdiği her türlü faaliyet dolayısıyla bir işyerine sahip kabul edilecektir, eğer bu kişi;

a) O Devlette teşebbüs adına mukavele akdetme yetkisine sahip olur ve bu yetkisini mutaden kullanırsa, söz konusu faaliyetler 3 üncü fıkroda belirtilenlerle sınırlı olmadıkça işyerinin varlığı kabul edilecek; ancak anılan fıkra hükmü çerçevesinde işe ilişkin sabit bir yerden yürütülen faaliyetler bu yeri bir işyeri haline getirmeyecektir; veya

b) Böyle bir yetkisi olmamasına rağmen, teşebbüs adına düzenli olarak sevk ettiği mallardan veya ticari eşyadan ilk bahsedilen Devlette mutaden mal veya ticari eşya stoku bulundurursa, işyerinin varlığı kabul edilecektir.

5. Bir Akit Devlet teşebbüsü, diğer Akit Devlette işlerini yalnızca kendi işlerine olağan şekilde devam eden bir simsar, genel komisyon acentesi veya bağımsız statüde diğer herhangi bir acente vasıtasıyla yürüttüğü için, bu diğer Devlette bir işyerine sahip kabul olunmayacaktır."

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

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

hükümleri yer almaktadır.

Yukarıda hükümlerine yer verilen Türkiye-Özbekistan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasında inşaat, yapım, montaj ve kurma işleri bakımından işyerinin oluşması 36 aylık süre koşuluna bağlanmış olup, şirketinizce "... " inşaat projesi ile ilgili olarak üstlenilen elektrik ve mekanik işleri kapsamında Özbekistan'da gerçekleştirilecek faaliyetin 36 aydan kısa sürmesi halinde, bu faaliyet dolayısıyla elde edilecek kazançlar yalnızca Türkiye'de vergilendirilecek; faaliyetin 36 ayı aşması durumunda ise, Anlaşmanın 5 inci maddesinin 2 inci fıkrasının (g) bendi gereğince Özbekistan'da bir işyerine sahip olduğu kabul edilerek elde edilecek kazançlar, bu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere Özbekistan'da, bu ülkenin iç mevzuat hükümleri çerçevesinde vergilendirilebilecektir.

Bununla birlikte, yukarıda belirtilen 36 aylık sürenin hesaplanmasında, Özbekistan'daki alt taşeron firmaların şirketinize verdiği hizmetlerin süresinin de dikkate alınması gerekmektedir.

Diğer taraftan, Özbekistan'da Anlaşmanın 5 inci maddesinin 4 üncü fıkrasında belirtilen şartları haiz bir temsilcinizin bulunması durumunda, anılan maddenin 1 ve 2 nci fıkra hükümlerine bakılmaksızın bu ülkede işyeri oluşacağından söz konusu işyerine atfedilen kazanca ilişkin olarak Özbekistan'ın vergileme hakkı doğacaktır.

Şirketinizce üstlenilen elektrik ve mekanik işlerinin bazı bölümlerini yürüten Özbekistan'da mukim alt taşıeron firmaların şirketiniz adına düzenlediği faturalar karşılığında şirketiniz tarafından yapılan ödemelerde, söz konusu taşıeron firmaların Türkiye'de Anlaşmanın 5 inci maddesi kapsamında bir işyerinin olmaması durumunda Türkiye'de vergilendirme yapılmayacaktır.

Şirketiniz tarafından Anlaşma hükümlerine uygun olarak Özbekistan'da vergi ödenmesi durumunda ise, ödenen vergiler Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ni düzenleyen 22 nci maddesinin 1 inci fıkrası hükmü çerçevesinde söz konusu kazanca ilişkin Türkiye'de ödenecek vergiden mahsup edilmek suretiyle çifte vergilendirme önlenebilecektir. Bununla birlikte, Özbekistan'da gerçekleştirilen faaliyetlerin Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin (h) bendi hükümleri kapsamında istisna olması durumunda, 36 ayı geçen faaliyetler nedeniyle Özbekistan'da ödenecek vergilerin Türkiye'de mahsup edilmesi söz konusu olmayacaktır.

Türkiye-Özbekistan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükümlerinden yararlanabilmeniz için İngilizce mukimlik belgesinin tarafınızca Özbekistan yetkili makamlarına ibrazı gerekmektedir. Söz konusu belgenin düzenlenerek tarafınıza verilebilmesi için ise, Gelir İdaresi Başkanlığının (www.gib.gov.tr) internet sayfasından ulaşılabilir olan 20.12.2013 tarihli ve 3 sayılı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirkülerinde yapılan açıklamalara göre başvuruda bulunmanız gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

İmza

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026