

Yurt dışında mukim firmalardan alınan hizmetler karşılığında yapılan ödemelerden tevkifat yapılıp yapılmayacağı hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	38418978-125[30-13/19]-532
Tarih	29.05.2014

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 38418978-125[30-13/19]-532

29/05/2014

Konu : Yurt dışında mukim firmalardan alınan hizmetler karşılığında yapılan ödemelerden tevkifat yapılıp yapılmayacağı

İlgi : 20.11.2013 tarihli özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Bölge Müdürlüğünüz doğal gaz istasyonlarında doğal gaz iletiminde kullanılan gaz trübünlerinin üretim yerine göre, bakım-onarım için Almanya, Ukrayna, İngiltere, Rusya ve A.B.D. de yerleşik üretici firmaların fabrikalarına gönderildiği, ihtiyaç halinde yedek malzemeler de kullanılarak üretim fabrikasında "bakım- onarım" çalışması tamamlandıktan sonra, daha önce Türkiye'de kurulu olduğu istasyonlarınıza anılan firma elemanlarınca da montaj işleminin yapılabildiği, "Bakım-onarım-montaj" , "Bakım- onarım", "Montaj" sözleşmelerinin, doğal gaz trübünlerinin bakım-onarımından sonra, tarafınıza teslimi ve işletmeye alınması ile başlayan, belirli süreli garanti kapsamında her üç usulde de imzalanabildiği belirtilerek, gaz trübünleri için alınan bakım-onarım hizmetine ait söz konusu sözleşmelerine istinaden yapılan ödemelerden Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları hükümleri de dikkate alınarak tevkifat yapılıp yapılmayacağı konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanunun birinci maddesinde sayılı kurumların kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye' de bulunmayanların sadece Türkiye' de elde ettikleri kazançları üzerinden dar mükellefiyet esasında vergilendirileceği hükme bağlanmış ve üçüncü fıkrasında da dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar bentler halinde sayılmıştır.

Aynı Kanunun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratlar üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiş olup, maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde serbest meslek kazançlarından, ikinci fıkrasında ise ticari veya zirai kazanç 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 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 kazançlarda % 5, diğer serbest meslek kazançlarında % 20, gayrimaddi hak bedeli ödemelerinde de % 20 olarak belirlenmiştir.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI YÖNÜNDEN

Türkiye Cumhuriyeti - Birleşik Krallık arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 01.01.1989, Türkiye Cumhuriyeti - ABD Hükümeti arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 01.01.1998, Türkiye Cumhuriyeti - Almanya Federal Cumhuriyeti arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 01.01.2011, Türkiye Cumhuriyeti - Ukrayna Hükümeti arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 01.01.1999, Türkiye Cumhuriyeti - Rusya Federasyonu arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması ise 01.01.2000 tarihlerinden itibaren uygulanmaktadır.

Doğal gaz istasyonlarında doğal gaz iletiminde kullanılan gaz trübünlerinin üretim yerlerine göre bakım-onarım için Almanya, Ukrayna, İngiltere, Rusya ve ABD de yerleşik üretici firmaların fabrikalarına gönderilmesi, bu çalışma tamamlandıktan sonra daha önce Türkiye'de kurulu olduğu istasyonlara anılan firma elemanlarınca montaj işleminin yapılmasını içeren "Bakım-onarım-montaj" , "Bakım-onarım", "Montaj" sözleşmelerine istinaden alınan hizmetlerin serbest meslek kazancı niteliğinde kabul edilmesi gerekmektedir. Buna göre söz konusu hizmetlerin İngiltere, ABD ve Ukrayna ÇVÖ Anlaşmalarının "Serbest Meslek Faaliyetleri" başlıklı 14 üncü maddeleri kapsamında, Almanya ve Rusya ÇVÖ Anlaşmalarının serbest meslek faaliyetlerini düzenleyen 14 üncü maddeleri yalnızca gerçek kişilere yönelik olarak düzenlenmiş olduğundan söz konusu anlaşmaların sırasıyla "İşyeri" ve "Ticari Kazançlar" başlıklı 5 ve 7 inci maddeleri kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

İngiltere, ABD ve Ukrayna ÇVÖ Anlaşmalarının "Serbest Meslek Faaliyetleri" başlıklı 14 üncü maddeleri kapsamında, anılan ülke mukimi firmaların Türkiye dışında icra edeceği serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edecekleri gelirleri vergileme hakkı yalnızca bu ülkelere aittir. Eğer bu faaliyetler İngiltere ve ABD mukimi firmalar tarafından Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşarsa veya anılan ülke mukimi firmalar bu faaliyeti icra etmek üzere Türkiye'de bir işyerine sahip olursa Türkiye'nin bu gelirleri iç mevzuatımız hükümleri çerçevesinde vergileme hakkı bulunmaktadır. Ukrayna mukimi firmadan alınan serbest meslek hizmetleri kapsamında elde edilen gelirin vergilendirilebilmesi için Türkiye'de bulunan bir işyeri vasıtasıyla elde edilmesi durumunda bu işyerine atfedilen gelirle sınırlı olmak üzere vergileme hakkı Türkiye'ye ait olacaktır. Ukrayna ÇVÖ Anlaşması'nın 5 inci maddesinde hangi hallerde diğer devlette bir işyeri oluşacağı ve oluşmayacağı açıkça belirtilmiştir.

Türkiye Cumhuriyeti - Almanya Federal Cumhuriyeti ve Türkiye Cumhuriyeti -Rusya Federasyonu arasındaki ÇVÖ Anlaşmalarının 7 inci maddesinin 1 inci fıkraları uyarınca Almanya ve Rusya mukimi şirketin Türkiye'de, ilgili Anlaşmaların "İşyeri"ne ilişkin 5 inci maddesi kapsamında bir işyerine sahip olmaksızın elde edeceği geliri vergileme hakkı Almanya'ya ve Rusya'ya aittir. Söz konusu gelirin Türkiye'de bulunan bir işyeri vasıtasıyla elde edilmesi durumunda ise bu işyerine atfedilen gelirle sınırlı olmak üzere vergileme hakkı Türkiye'ye ait olacaktır. Anlaşmaların 5 inci maddesinde hangi hallerde diğer devlette bir işyeri oluşacağı ve oluşmayacağı açıkça belirtilmiştir.

Bu itibarla Bölge Müdürlüğünüzce gaz trübünlerinin üretim yerlerine göre yurtdışına gönderilmek suretiyle yurtdışında mukim firmalardan almış olduğu serbest meslek hizmetleri nedeniyle bu firmaların elde ettiği geliri Türkiye'nin vergileme hakkı bulunmadığından, söz konusu hizmet bedeli üzerinden de tevkifat yapılmayacaktır.

İngiltere ve ABD mukimi teşebbüslerin Türkiye'de icra edecekleri serbest meslek faaliyetleri, bu teşebbüslerin personelleri vasıtasıyla Türkiye'de yapacakları serbest meslek faaliyetlerini ifade etmektedir. Faaliyetlerin Türkiye'de icra edilmesi durumunda, yaptıkları serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumluları, tevkifat yükümlülüğünün doğduğu sırada, istihkak sahibi teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü (Almanya Anlaşması için altı ayı) aşan bir süre kalıp kalmama durumunu bilemeyeceğinden söz konusu ödemeler üzerinden vergi tevkifatını yapmak durumundadırlar.

Kendilerine yapılan ödemelerden vergi tevkifatı yapılan teşebbüsler Anlaşma hükümleri çerçevesinde bu ödemelerin Türkiye'de vergilendirilmemesinin gerektiği durumlarda, bizzat veya vekilleri vasıtasıyla, tevkif edilen vergilerin iadesi için ilgili vergi dairesine başvurabileceklerdir.

İngiltere ve ABD mukimi firmaların Türkiye'de serbest meslek icrası için kaldığı sürenin ilgili Anlaşma maddesine göre herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü veya 6 ayı aşp aşmadığının tespitinde; Türkiye'de birden fazla teşebbüse serbest meslek faaliyeti sunuluyorsa bu faaliyetlerin

tamamı ve hizmetin Türkiye'ye gönderilen birden fazla personel vasıtasıyla icra edildiği durumda, bunların Türkiye'de toplam kalma süreleri dikkate alınacaktır.

Diğer taraftan, söz konusu hizmetler kapsamında İngiltere, ABD, Ukrayna Almanya ve Rusya'dan gönderilecek personelin elde ettiği ücret gelirlerinin vergilendirilmesi konusunun ise ilgili Anlaşmaların 15 inci maddeleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Buna göre İngiltere, ABD, Ukrayna Almanya ve Rusya mukimi firmaların personelinin, söz konusu hizmetler karşılığında elde edecekleri ücretlerin Türkiye'de vergilendirilmesi için anılan maddenin 2 nci fıkrasında belirtilen koşullardan en az birinin ihlal edilmesi gerekmektedir. Bu üç şartın topluca gerçekleştiği durumda ise vergileme ilgili ülkede yapılacaktır. Bununla birlikte, Türkiye - Almanya Anlaşmasına ek Protokol'ün bir örneği ekli 6 ncı maddesinde belirtilen koşulların gerçekleşmesi halinde ise Almanya Anlaşmasının 15 inci maddesinin 2 nci fıkrasının uygulanmayacağı açıktır.

Yukarıda belirtilen ülkelerde mukim şirketlerin veya ücret erbabının ilgili Anlaşma hükümleri çerçevesinde Türkiye'de vergi ödemeleri durumunda söz konusu vergiler söz konusu Anlaşmaların "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı maddeleri çerçevesinde duruma göre istisna veya mahsup edilecektir.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için söz konusu İngiltere, ABD, Almanya, Rusya ve Ukrayna mukimi şirketlerin ve ücret erbablarının bu ülkelerde tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkelerde vergilendirildiğinin yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile noterce veya bu ülkelerdeki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen Türkçe tercümesinin bir örneğinin vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi 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.