

Yurt dışında mukim grup firmasından temin edilecek hizmetler nedeniyle kurumlar vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	64597866-125[30-2013]-3
Tarih	16.01.2013

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : 64597866-125[30-2013]-3

16/01/2013

Konu : Yurt dışında mukim grup firmasından temin edilecek hizmetler nedeniyle kurumlar vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, şirketinizin çocuk bezi, hijyenik ped, hasta bezi üretimi, satışı ve pazarlaması konularında faaliyet gösterdiği, kanuni ve iş merkezi Belçika'da ve İspanya'da bulunan ve sadece grup şirketlerine hizmet vermek üzere kurulmuş olan iki ayrı grup şirketi ile yapacağınız sözleşmeler dahilinde tedarik zinciri yönetimi, insan kaynakları-çalışan ilişkileri, hukuki konular, kurumsal strateji, araştırma ve geliştirme, lojistik, finans hizmetleri, bilgi teknolojisi, satınalma, satış ve pazarlama, risk yönetimi/sigorta ve güvenlik yönetimi konularında hizmet almayı planladığınız belirtilerek, yurt dışında mukim grup şirketlerine yapacağınız ödemeler üzerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

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 (c) bendinde, Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançlarının, (e) bendinde de Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratların dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği hükmüne yer verilmiştir.

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 veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı belirtilmiş 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 kazançlardan %5, diğer serbest meslek kazançlarından %20, gayrimaddi hak bedeli ödemelerinden de %20 olarak belirlenmiştir.

Diğer taraftan, "Türkiye Cumhuriyeti ile Belçika Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması" 1.1.1992 tarihinden itibaren ve "Türkiye Cumhuriyeti ile İspanya Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alman Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" ise 01.01.2004 tarihinden itibaren uygulanmakta olup, söz konusu anlaşmaların 12 nci maddelerinde gayrimaddi hak bedellerinin, 14 üncü maddelerinde de serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

Bu çerçevede,

- Belçika ve İspanya'da mukim grup şirketlerinin şirketinize sunduğu tedarik zinciri yönetimi, insan kaynakları-çalışan ilişkileri, hukuki konular, kurumsal strateji, araştırma ve geliştirme, lojistik, finans hizmetleri, satın alma (mal temin edilmesi durumu hariç olmak üzere), satış ve pazarlama, risk yönetimi/sigorta ve güvenlik yönetimi gibi hizmetler karşılığında elde ettiği kazanç, serbest meslek kazancı niteliği taşıyacağından, anlaşmaların birer örneği ekli "Serbest Meslek Faaliyetleri"ni düzenleyen 14 üncü maddelerinin ikinci fıkrası çerçevesinde değerlendirilecektir.

- Belçika ve İspanya'da mukim grup şirketlerinden aldığınız bilgi teknolojileri hizmetleri ise anılan hizmetlerin, genel bir hizmet sunumundan ziyade fikri veya sınai mülkiyet konusunu oluşturması durumunda, ilgili anlaşmaların gayrimaddi hak bedellerini düzenleyen 12 nci maddeleri kapsamında, söz konusu hizmetlerin gayrimaddi hak bedeli niteliğine haiz olmayıp genel bir hizmet sunumu olması halinde

ise yine anlaşmaların "Serbest Meslek Faaliyetleri"ni düzenleyen 14 üncü maddelerinin ikinci fıkraları kapsamında ele alınacaktır.

Anılan Anlaşmaların 12 nci maddelerinin 1 inci fıkraları kapsamında Türkiye'de doğup Belçika ve İspanya'da mukim şirketlere yapılacak gayrimaddi hak bedelleri sırasıyla Belçika ve İspanya'da vergilendirilebilecek olup, Anlaşmaların 12 nci maddelerinin ikinci fıkralarına göre, Belçika ve İspanya'da mukim şirketlerin gayrimaddi hak bedellerinin gerçek lehdarı olması koşuluyla, Türkiye'nin de söz konusu gayrimaddi hak bedellerinin gayrisafi tutarlarının %10'unu aşmamak üzere vergi alma hakkı bulunmaktadır. Buna göre Belçika ve İspanya'da mukim şirketlere yapılacak gayrimaddi hak bedeli ödemelerinin gayrisafi tutarı üzerinden Türkiye'de %10 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Anlaşmaların 14 üncü maddelerinin ikinci fıkralarına göre, grup şirketlerinizden temin edilecek serbest meslek hizmetlerinin, Türkiye'ye gelmeksizin icra edilmesi durumunda, serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilecek gelirleri vergileme hakkı yalnız ilgili ülkeye (Belçika veya İspanya) ait olacaktır. Eğer bu faaliyetler Türkiye'de bir işyeri vasıtasıyla icra edilirse veya Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günden fazla sürede icra edilirse Türkiye'nin de bu gelirleri vergileme hakkı doğacaktır.

Yurt dışında mukim grup şirketlerinin Türkiye'de icra edeceği serbest meslek faaliyeti, bu şirketlerin personelleri vasıtasıyla Türkiye'de yapacakları serbest meslek faaliyetlerini ifade etmektedir. Faaliyetin 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 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde toplam 183 günü aşan bir süre kalıp kalmama durumunu bilemeyeceğinden söz konusu ödemeler üzerinden vergi tevkifatını yapmak durumundadırlar.

Yurt dışında mukim grup şirketlerinin Türkiye'de serbest meslek icrası için kaldığı sürenin 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde toplam 183 günü aşip 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.

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.

Bununla birlikte, söz konusu hizmetler için ilgili ülkelerden gönderilecek personellerin elde ettikleri ücret gelirlerinin vergilendirilmesi konusunun ise birer örnekleri ekli olan ilgili Anlaşmaların 15 inci maddeleri kapsamında değerlendirilmeleri gerekmektedir.

Grup şirketlerinin ve personellerinin Türkiye'ye gelmeksizin ilgili ülkelerde verecekleri hizmetler karşılığında elde edecekleri ücretleri vergileme hakkı yalnızca ilgili ülkelere aittir. Hizmetlerin Türkiye'de icra edilmesi durumunda ise Türkiye'nin de bu ücretleri vergileme hakkı bulunmaktadır. Ancak hizmetlerin Türkiye'de icra edilmekle birlikte ilgili anlaşmaların 15 inci maddelerinin 2 nci fıkralarının (a), (b) ve (c) bentlerinde yazılı koşulların birlikte gerçekleşmesi durumunda söz konusu ücretleri vergileme hakkı yine yalnızca ilgili ülkelere ait olacak; bu koşullardan birinin ihlal edilmesi halinde ise Türkiye'nin de vergileme hakkı doğacaktır.

Anlaşmanın Türkiye'ye vergi alma hakkı tanıdığı durumlarda vergileme iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yapılacaktır. Türkiye'de 12, 14 ve 15 inci maddeler kapsamında ödenecek muhtemel vergiler; Türkiye-Belçika ÇVÖ Anlaşmasının 23 üncü maddesi çerçevesinde Belçika'da ve Türkiye-İspanya ÇVÖ Anlaşmasının 22 inci maddesi çerçevesinde İspanya'da mahsup edilmek suretiyle çifte vergilendirme giderilebilecektir.

Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için söz konusu yurtdışında mukim grup şirketlerinin ve personellerinin ilgili ülkelerde tam mükellef olduklarını ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiklerini ilgili ülkelerin yetkili makamlarından alacakları bir belge (mukimlik belgesi) ile kanıtlamaları ve bu belgenin aslını, Türkçe tercümesinin Noterce veya ilgili ülkelerdeki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilmiş bir örneği ile birlikte ilgili vergi dairesine veya kendilerine yapılan ödeme üzerinden vergi sorumlularınca vergi tevkifatı yapılması durumunda ise vergi sorumlularına ibraz etmeleri gerekmektedir.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun 01/01/2007 tarihinde yürürlüğe giren 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 bulunmaları 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,

- İkinci fıkrasında, ilişkili kişi tanımının, kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade ettiği,

- Üçüncü fıkrasında, emsallere uygunluk ilkesinin, 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,

- Dördüncü fıkrasında da, kurumların ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, bu fıkra da belirtilen yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit edeceği

hükme bağlanmıştır.

Anılan madde hükümlerinin uygulanmasına ilişkin usullerin düzenlendiği 27/11/2007 tarih ve 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında, bu düzenlemenin amacının ilişkili kişilerle mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan gerçek kişi ve kurumların gelirlerinin tam ve doğru olarak beyan edilmesini sağlamak ve transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasının engellenmesi olduğu belirtilmiştir.

Öte yandan konuya ilişkin ayrıntılı açıklamaların yer aldığı 1 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin "11- Grup İçi Hizmetler" bölümünde grup içi hizmetlerin ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle ana şirketin bağlı şirketlerine veya aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade ettiği belirtilmiştir.

Anılan Tebliğe göre, ilişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten aldığı hizmetin "grup içi hizmet" olarak kabul edilmesi için,

- Hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı,
- Hizmet alan şirket/şirketlerin söz konusu hizmete ihtiyacının olup olmadığı,
- Hizmetin alınmış olması halinde hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının,

belirlenmesi gerekmektedir.

Grup içi hizmet bedellerinin hem hizmet alan hem de hizmeti sağlayan bakımından ayrı ayrı ele alınarak emsallere uygunluğunun değerlendirilmesi ve söz konusu hizmet bedelinin uygun bir dağıtım anahtarı kullanmak suretiyle tespit edilmesi gerekmektedir.

Emsallere uygunluk ilkesi gereği, grup içi hizmetin verilip verilmediğinin belirlenmesinde, söz konusu hizmetin, hizmeti alan grup üyesinin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlayıp sağlamadığı dikkate alınmalıdır. İlişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten ihtiyacı olmayan bir hizmet alması ya da bir hizmetin grup üyesine, sadece grup üyesi olması nedeniyle verilmesi durumunda, söz konusu şirketin grup içi hizmet elde ettiğinin kabulü mümkün bulunmamaktadır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, şirketinizin yurt dışındaki ilişkili şirketlerden temin edeceği hizmetlere ihtiyacının olması ve hizmetlerin fiilen sağlanmış olması şartıyla, söz konusu hizmetlere ilişkin

olarak fatura edilen bedeller ile kullanılan dağıtım anahtarlarının emsallere uygun olması 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