

Yurt dışında iki ayrı danışmanlık şirketiyle imzalan hizmet alım sözleşmesi kapsamında alınacak danışmanlık hizmetleri dolayısıyla yapılacak ödemelerin vergilendirilmesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[30-12/8]-1177
Tarih	19.11.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[30-12/8]-1177

19/11/2012

Konu : Yurt dışında iki ayrı danışmanlık şirketiyle imzalan hizmet alım sözleşmesi kapsamında alınacak danışmanlık hizmetleri dolayısıyla yapılacak ödemelerin vergilendirilmesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, şirketinizin ... projesi kapsamında anonim şirket olarak kurulduğu, proje faaliyetleri çerçevesinde Bulgaristan Cumhuriyeti ile Rusya Federasyonunda mukim iki ayrı danışmanlık şirketiyle hizmet alım sözleşmesi imzalandığı belirterek bu projeye ilgili olarak alınacak danışmanlık hizmetleri dolayısıyla söz konusu danışmanlık şirketlerine yapılacak ödemeler üzerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Tam ve dar mükellefiyet" başlıklı 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, dar mükellefiyete ilişkin olarak, Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilecekleri hükme bağlanmış, dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazançları aynı maddenin üçüncü fıkrasında bentler halinde belirtilmiş olup, söz konusu fıkranın (a) bendinde Türkiye'de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar, (c) bendinde Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları sayılmıştır.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde de dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri serbest meslek kazançları üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüş olup, bahse konu vergi kesintisi oranı 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 3/2/2009 tarihinden itibaren; petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlarda %5, diğer serbest meslek kazançlarında %20 olarak belirlenmiştir.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI YÖNÜNDEN:

Bulgaristan ve Rusya'da yerleşik kurumlardan Türkiye'de alınan danışmanlık ve teknik hizmetler karşılığında yapılan ödemelerin vergilendirilmesinde Türkiye-Bulgaristan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması bakımından "Serbest Meslek Faaliyetleri"ne ilişkin 14 üncü, Türkiye - Rusya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması bakımından "Ticari Kazançlar"a ilişkin 7 nci maddesinin dikkate alınması gerekmektedir.

01.01.1998 tarihinden itibaren uygulanan Türkiye Cumhuriyeti ile Bulgaristan Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının "Serbest Meslek Faaliyetleri"ne ilişkin 14 üncü maddesinin birinci ve ikinci fıkraları;

"1. Bir Akit Devlet mukiminin serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, bu kişi diğer Akit Devlette faaliyetlerini icra etmek için sürekli kullanabileceği sabit bir yere sahip olmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilebilecektir. Eğer kişi böyle bir sabit yere sahip olursa, gelir bu diğer devlette, söz konusu sabit yere atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere vergilendirilebilir.

2. "Serbest meslek faaliyetleri" terimi, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, sanatsal, eğitici veya öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin ve muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini kapsamına alır."

hükümünü öngörmektedir.

Buna göre, Bulgaristan'da yerleşik kuruma danışmanlık ve teknik hizmet karşılığında Türkiye'den yapılacak ödemeler, serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecektir.

Bulgaristan'da yerleşik kurumun bu faaliyetleri icra etmek için Türkiye'de sabit bir yere sahip olması durumunda, bu şekilde elde edilecek gelirler iç mevzuatımız hükümleri çerçevesinde ve söz konusu sabit yere atfedilebilen tutarla sınırlı olmak üzere vergilendirilecek; böyle bir sabit yere sahip olunmaması durumunda ise, söz konusu gelirleri Türkiye'nin vergileme hakkı olmayacaktır.

Anlaşmada yer alan "sabit yer" ifadesi, Anlaşmanın 5 inci maddesinde tanımlanan "işyeri" kavramı ile esasen aynı anlamda kullanılmakta olup hangi hallerde diğer devlette bir işyeri oluşacağı veya oluşmayacağı hususları bu maddede belirlenmektedir.

Anlaşmanın 5 inci maddesinin beşinci fıkrasında daimi temsilcilik düzenlenmiştir. Bu fıkra göre, bir 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 Akit Devletin teşebbüsü için bir işyeri oluşturacaktır.

Maddenin bağımsız temsilciliğe ilişkin altıncı fıkrasında ise, bir teşebbüsün bir Akit Devlette işlerinin yalnızca, kendi işlerini olağan şekilde devam ettiren bir simsar, bir genel komisyon acentası veya bağımsız statüde diğer herhangi bir acenta vasıtasıyla yürütülmesi halinde o Devlette bir işyerine sahip kabul olunmayacağı hükmü yer almaktadır.

Ayrıca beşinci fıkra hükümlerinde yer alan "mukavele akdetme yetkisi"nin dar çerçevede yorumlanmaması, temsilci ile teşebbüs arasında "bağımlılık" ilişkisinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu çerçevede, Anlaşmanın temsilciliğe ilişkin hükümlerinin uygulanması bakımından temsilcinin, teşebbüs adına herhangi bir sözleşme akdetme yetkisi olmasa dahi, sözleşmenin gerekli tüm ön şartlarını (müzakereler, fiyat / bedel pazarlığı v.b.) yerine getirmesi, faaliyetlerinin tamamını doğrudan veya dolaylı olarak teşebbüsün emir ve talimatları uyarınca gerçekleştirmesi veya temsilcinin teşebbüs namına gerçekleştirdiği faaliyetlerinin temsilcinin olağan faaliyetlerini aşacak bir nitelik arz etmesi gibi durumlarda, yurt dışında yerleşik teşebbüsün, temsilcinin bulunduğu ülkede bir işyerine sahip olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir.

Mukteza başvurusunda, faaliyetlerin Türkiye'de bulunan alt yükleniciler aracılığı ile yürütüleceği ve alt yüklenicilerin ifa edeceği hizmetlerin esas olarak, Bulgaristan'da yerleşik teşebbüsün üstlendiği danışmanlık hizmetine paralel olduğu anlaşılmaktadır.

Bu durumda, Bulgaristan mukimi şirketin Türkiye'de gerçekleştirilecek faaliyetler için kendisine ait ayrı bir işyeri veya sabit yere sahip olup olmaması önem taşımamakta ve şirketin Türkiye'de ifa edeceği hizmetlerin, Anlaşmanın 5 inci maddesi çerçevesinde Türkiye'de işyeri aracılığıyla gerçekleştirildiğinin kabul edilmesi gerekmektedir.

Diğer yandan, Anlaşma hükümleri 01.01.2000 tarihinden itibaren uygulanan Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Rusya Federasyonu Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi

Önleme Anlaşması'nın "Serbest Meslek Faaliyetlerinden Elde Edilen Gelir" başlıklı 14 üncü maddesinde yalnızca gerçek kişiler kavrandığından, kurumların danışmanlık ve teknik hizmet faaliyetlerinden elde edecekleri kazançların, Anlaşmanın "İşyeri" başlıklı 5 inci maddesi ile "Ticari Kazançlar"a ilişkin 7 nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu durumda, Rusya'da yerleşik kurumun Türkiye'de danışmanlık hizmetlerini Anlaşmanın 5 inci maddesi kapsamında bir işyerine veya daimi temsilciye sahip olarak yürütmesi durumunda vergilendirme Türkiye'de; tersi durumunda Rusya'da yapılacaktır. Ancak, yukarıda Bulgaristan Anlaşması ile ilgili olarak yapılan açıklamalar çerçevesinde Rusya'da yerleşik danışmanlık firmasının bu faaliyetlerini Türkiye'de yerleşik alt yükleniciler vasıtasıyla yürütmesi ve yürütülen bu faaliyetlerin Rusya'da yerleşik firmanın üstleneceği işlerin tamamını kapsamaması durumunda Türkiye'de bir işyerinin varlığı ortaya çıkacak ve bu durumda bu şekilde elde edilen kazancın Anlaşmanın "Ticari Kazançlar"a ilişkin birinci fıkrası kapsamında Türkiye'de iç mevzuatımızın öngördüğü çerçevede vergilendirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Bulgaristan'da yerleşik firmanın Anlaşmanın 14 üncü maddesi; Rusya'da yerleşik firmanın Anlaşmanın 7 nci maddesi kapsamında Türkiye'de ödeyeceği vergiler, her iki Anlaşmanın da 22 nci maddeleri uyarınca, anılan firmaların yerleşik olduğu ülkelerde ödenecek vergilerden mahsup edilebilecektir

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