

**Yurt dışı mukim şirketin Türkiye'de sahip olduğu bir işyeri vasıtasıyla faaliyette bulunması halinde şirkete yapılacak ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapıp yapılamayacağı hk.**

|                   |                                          |
|-------------------|------------------------------------------|
| <b>Belge türü</b> | Özelge                                   |
| <b>Kanun</b>      | KURUMLAR VERGİSİ KANUNU                  |
| <b>Özelge no</b>  | B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-30-19-602 |
| <b>Tarih</b>      | 28.05.2012                               |

**T.C.**

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

**ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**

**(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)**

Sayı : B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-30-19-602

28/05/2012

Konu : Yurt dışı mukim şirketin Türkiye'de sahip olduğu bir işyeri vasıtasıyla faaliyette bulunması halinde şirkete yapılacak ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapıp yapılamayacağı

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Birleşik Arap Emirlikleri mukimi şirketinizin;

- İşveren ... İşletmeleri Bölge Müdürlüğü ile boru hatlarının yapısında meydana gelen anomaliler ve korozyonların tespit edilmesi ve bu noktaların yerlerinin kolay ve doğru tespit edilmesini sağlamak amacıyla servis anlaşması imzaladığı,

- Şirketinizin taahhüdünü yerine getirmek için yurt içinde yerleşik taşeronlar vasıtasıyla boru hattı içine bırakılacak her türlü ekipman ve sarf malzemelerinin geçici/kalıcı ithalatı ile yurt dışından getirilecek

ve taşeronlardan temin edilecek iş gücü ve yurt dışından gönderilecek uzman mühendisler eşliğinde boru hatlarına uygulama yapılacağı, daha sonra boru hattı içine bırakılan ekipmanların boru hattının çıkış noktasından alınarak ekipmanlar tarafından toplanılan her türlü ham bilginin, incelenmek, analiz edilmek ve rapora bağlanmak amacıyla şirketinize gönderileceği,

- Şirketinizin Birleşik Arap Emirliklerindeki merkezinde ham bilgilerin analiz edilmesinden sonra işverene muayene raporlarının dijital ortamda iletilmesiyle işverene karşı taahhüdünüzün yerine getirilmiş olacağı,

- Türkiye'de işyeri, büro, şantiye, ofis, imalathane vb. yer kullanılmayacağı,

belirtilerek söz konusu sözleşmeye göre yapılacak ödemelerin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve Türkiye ile Birleşik Arap Emirlikleri arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması kapsamında kurumlar vergisi kesintisine tabi olup olmadığı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

#### **5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden:**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; Kanunun 1 inci maddesinde sayılan kurumlardan, kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, dar mükellefiyet esasına göre sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirileceği hükmü yer almakta olup üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar sayılmıştır.

Aynı maddenin dördüncü fıkrasında da bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye' de daimi temsilci bulundurulması konularında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının dördüncü bendine göre dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi halinde serbest meslek kazancı Türkiye'de elde edilmiş sayılacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde ise dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede 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 hükme bağlanmış olup birinci fıkranın (b) bendine göre Türkiye'de elde ettikleri serbest meslek kazançları üzerinden 12.01.2009 tarihli ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yapılacak tevkifat oranı petrol arama faaliyeti dolayısıyla sağlanacak serbest meslek kazançlarından %5, **diğer serbest meslek kazançlarından %20 olarak belirlenmiştir.**

#### **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Yönünden:**

Türkiye Cumhuriyeti ile Birleşik Arap Emirlikleri Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 01.01.1995 tarihinden itibaren uygulanmakta olup söz konusu Anlaşmanın "Serbest Meslek Faaliyetleri" başlıklı 14 üncü maddesi;

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

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

hükümlerini öngörmektedir.

Buna göre, Birleşik Arap Emirlikleri mukimi şirketinizin serbest meslek faaliyetlerini Türkiye'de bir sabit yer vasıtasıyla gerçekleştirmesi halinde elde edilen gelirlerin Türkiye'de vergilendirilmesi gerekmektedir.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında kullanılan "işyeri" ve "sabit yer" terimleri arasında vergilemenin yorumlanması açısından bir farklılık bulunmamakta; "işyeri" terimi daha çok ticari ve sınai faaliyetlerle ilgili olarak kullanılmaktadır. Anlaşmaların serbest meslek faaliyetlerini düzenleyen 14 üncü maddelerinde "sabit yer" terimi kullanılırken, ticari kazançları düzenleyen 7 nci maddelerinde bunun yerini "işyeri" terimi almaktadır. Bu nedenle, Birleşik Arap Emirlikleri Anlaşması'nın 14 üncü maddesinde bahsedilen "sabit yer" in diğer ülkede oluşup oluşmadığı Anlaşma'nın "İşyeri" başlıklı 5 inci maddesi çerçevesinde tespit edilebilecektir.

"İşyeri" tanımı ise Anlaşmanın 5 inci maddesinde yapılmıştır. İşyerinin oluşup oluşmadığının tespitinde, faaliyetin niteliğine uygun olarak kullanılan yerin münhasıran söz konusu faaliyete tahsis edilmesinin gerekmediği, aynı şekilde başka teşebbüs ile paylaşılması veya başka bir teşebbüse ait olması durumunda da bu yerin işe ilişkin vasfını değiştirmeyeceği ve belli bir alanda faaliyetlerin süreklilik arz edecek şekilde icra edilmesinin de sabit yerin varlığı için yeterli olduğunun göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Anlaşmanın 5 inci maddesinin ikinci fıkrasında yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye, maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer herhangi bir yer ve on iki ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapı veya tesis projesinin işyeri oluşturacağı belirtilmiştir.

Diğer taraftan, anılan maddenin dördüncü 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 beşinci 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 yürüttüğü için o Devlette bir işyerine sahip kabul olunmayacağı hükmü yer almaktadır.

Bu hükümler uyarınca, dördüncü fıkra kapsamında gerçek veya tüzel kişilerin, diğer akit devletin bir teşebbüsü namına hareket etmesi ve bu teşebbüs adına devamlı olarak mukavele akdetme yetkisi kullanmaları durumunda, bu kişiler beşinci fıkra da belirtilen bağımsız nitelikteki temsilciler kapsamında değerlendirilmeyecekler ve bu faaliyetler nedeniyle temsil ettikleri teşebbüsün bir işyerini oluşturacaklardır.

Ayrıca, dördüncü 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 bütün ön şartlarını (müzakereler, fiyat/bedel pazarlığı vb.) yerine getirmesi, ticari 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.

Diğer taraftan, özelge talep formunuzda şirketiniz adına hareket eden Türkiye'de yerleşik taşeron şirketlerin varlığından bahsedilmekle birlikte, şirketiniz temsilcileri tarafından Başkanlığımıza ayrıca iletilen dilekçe ve sözleşmelerde söz konusu faaliyetle ilgili olarak taşeron şirket kullanılmayacağı özellikle belirtilmiştir. Türkiye'de yerleşik taşeron şirketlerin bu faaliyetin icrasında kullanılması ve Anlaşma'nın yukarıda açıklamalarına yer verilen 5 inci maddesinin dördüncü fıkrası kapsamında faaliyet göstermeleri durumunda, Anlaşma çerçevesinde Birleşik Arap Emirlikleri mukimi şirketiniz için Türkiye'de işyeri oluşacağı tabiidir.

Buna göre, Birleşik Arap Emirlikleri mukimi şirketinizin Türkiye'de bir işyeri olmaksızın icra edeceği serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı Birleşik Arap Emirlikleri'ne ait olacaktır.

Ancak, Türkiye'de gerçekleştirilecek faaliyetlerle ilgili olarak yukarıda yapılan açıklamalar dikkate alındığında şirketinizin sözleşme süresinin 500 gün olması, faaliyetin anahtar teslim ve malzemeli bir

faaliyet oluşu, şirketiniz adına çalışan mühendislerin ...'ın misafirhanelerinde konaklamaları ve söz konusu faaliyetin geçici - kesin kabule tabi olması hususları önem arz etmektedir. Faaliyetin anahtar teslimi proje olması ve sözleşme süresi dikkate alındığında Anlaşmanın 5 inci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen şartın gerçekleştiği ve şirketiniz için Türkiye'de işyeri oluştuğu değerlendirilmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Birleşik Arap Emirlikleri mukimi şirketinizin Türkiye'de sahip olduğu sabit yer vasıtasıyla gerçekleştireceği serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla, bu sabit yere atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, elde edilen gelirlerin tamamı üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine istinaden ödemeyi yapanlarca %20 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılacağı tabiidir.

Öte yandan, şirketinizin Türkiye'de sahip olduğu bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunması halinde ise bu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere şirketinize yapılacak ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmaması ve elde edilen kazancın kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Anlaşma kapsamında Türkiye'de vergi ödenmesi durumunda ödenen bu vergilerle ilgili oluşabilecek çifte vergilendirme, Anlaşma'nın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 23 üncü maddesi çerçevesinde "çifte vergilendirmeyi önlemeye ilişkin Birleşik Arap Emirlikleri mevzuatı" dikkate alınmak suretiyle önlenecektir.

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