

Yurtdışından sağlanan yangın söndürme hizmeti nedeniyle yapılan ödemelerden tevkifat yapılıp yapılmayacağı hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-KVK-30-4-216
Tarih	17.02.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-KVK-30-4-216

17/02/2012

Konu : Yurtdışından sağlanan yangın söndürme ile ilgili havacılık hizmeti nedeniyle yapılan ödemelerden tevkifat yapılıp yapılmayacağı hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; Rusya Federasyonunda bulunan firmalarla, mürettebatlı altı helikopter kiralanarak 01.05.2011-2013 ve 28.10.2011-2013 tarihleri arasında Türkiye'de veya diğer ülkelerdeki orman yangınlarını söndürme ile ilgili havacılık hizmeti almak üzere anlaşmaya vardığınızı belirterek, söz konusu iş için yurtdışında bulunan firmalara yapılacak ödemelerden vergi kesintisi yapılıp yapılmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Rusya Federasyonu Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 31.12.1999 tarihinde yürürlüğe girmiş olup hükümleri 01.01.2000 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Rusya Anlaşmasında, uçak ve gemilerin kiralanması Anlaşmanın "Deniz, Hava ve Kara Taşımacılığından Sağlanan Kazançlar"ı düzenleyen 8 inci maddesinde özel olarak düzenlenmiş olduğundan, uçak kiralama karşılığı yapılan ödemelerin Anlaşmanın "Gayrimaddi Hak Bedelleri" ni düzenleyen 12 nci maddesi kapsamında değil söz konusu Anlaşmanın 8 inci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Anlaşmanın "Deniz, Hava ve Kara Taşımacılığından Sağlanan Kazançlar"ı düzenleyen 8 inci maddesinin üçüncü fıkrası;

"3. 6 ncı madde ile bu maddenin önceki fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukimince, diğer Akit Devletin bir mukimine bir gemi veya uçağın kiralanması dolayısıyla yapılan ödemeler, ilk bahsedilen Devlette vergi tevkifatına tabi tutulabilir."

hükmünü öngörmektedir.

Buna göre, mürettebatlı 6 adet helikopter kullanılarak 01.05.2011-2013 ve 28.10.2011- 2013 tarihleri arasında orman yangınlarını söndürme ile ilgili havacılık hizmeti alınması karşılığı Rusya Federasyonu mukimi firmaya yapılacak ödemeler üzerinden Türkiye'nin de vergi alma hakkı olacak ve vergileme tamamen iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yapılacaktır.

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 (ç) bendinde de, taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen kazançların, dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

Aynı maddenin dördüncü fıkrasında ise 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 hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Taşınır ve taşınmaz mallar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar, dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar arasında sayılmıştır. Bunlar, dar mükellef kurumların gayrimenkul sermaye iradı niteliğindeki kazançlarıdır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 7 nci maddesine göre, bu tür kazançların elde edilmiş sayılması için taşınmaz ve taşınır malların Türkiye'de bulunması ve bu mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir. Türkiye'de değerlendirme, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

1 seri no. lu Kurumlar Vergisi Tebliğinin "III- Dar mükellefiyet esasında verginin tarhı ve ödenmesi" başlıklı bölümün alt bölümlerinde dar mükelleflerin vergilendirilmesine ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

5520 sayılı Kanunun 30 uncu maddesinde de, dar mükellefiyete tâbi 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 hükmüne yer verilmiş olup maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde gayrimenkul sermaye iratlarından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca gayrimenkul sermaye iratları üzerinden yapılacak kurumlar vergisi kesintisi oranı, 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından % 1, diğerlerinden % 20 olarak belirlenmiştir.

Bu çerçevede, 01.05.2011-2013 ve 28.10.2011- 2013 tarihleri arasında orman yangınlarını söndürme amacıyla kiralanan 6 adet helikopter nedeniyle Rusya mukimi şirkete yaptığınız ödemelerin iç mevzuatımıza göre kira ödemesi olarak değerlendirilmesi ve 5520 sayılı Kanunun 30/1-c maddesi uyarınca %20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Bununla birlikte, söz konusu Rusya mukimi şirkete bağlı olarak çalışan Rusya mukimi mürettebat ile sözleşmede helikopterlerin teknik bakımlarını yapmak üzere Türkiye'ye geleceği ifade edilen ve 2 mühendisten oluşan teknik ekibin Türkiye'de bulundukları sürece elde ettikleri ücret gelirlerinin vergilendirilmesi hususunun ise Türkiye - Rusya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 15 inci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmekte olup Anlaşmanın "Hizmetlerden Elde Edilen Gelir"i düzenleyen 15 inci maddesinin 1 inci ve 2 nci fıkraları aşağıdaki gibidir.

"1. 16, 18, 19 ve 20 nci maddelerin hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri gelirler, bu hizmet diğer Akit Devlette ifa edilmedikçe, yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen söz konusu gelir bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. 1 inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette ifa ettiği bir hizmet dolayısıyla elde ettiği gelir, eğer:

a) Gelir elde eden kişi, diğer Akit Devlette ilgili takvim yılı içinde bir veya bir kaç seferde toplam 183 günü aşmamak üzere kalırsa,ve

b) Ödeme, diğer Akit Devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılırsa,ve

c) Ödeme, işverenin diğer Akit Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden

yapılmazsa yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir."

Bu çerçevede, Rusya mukimi olan söz konusu personellerin Türkiye'de ifa ettiği hizmetler bakımından elde ettikleri ücretleri vergilendirme hakkı, ikinci fıkrada yer alan üç koşulun birarada sağlanması durumunda yalnızca Rusya Federasyonu'na ait olacak, koşullardan birinin ihlal edilmesi halinde ise Türkiye'nin de bu ücret gelirlerinden vergi alma hakkı doğacaktır. Türkiye'nin vergi alma hakkının bulunduğu durumda vergileme iç mevzuatımız çerçevesinde yapılacaktır.

Diğer taraftan aynı Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 22 inci maddesi;

"Bir Akit Devlet mukimi, bu Anlaşma hükümlerine uygun olarak diğer Akit Devlette vergilendirilebilen bir gelir elde ettiğinde, bu diğer Devlette ödenen gelire ilişkin vergi tutarı, ilk bahsedilen Devlette alınacak vergiden mahsup edilebilir. Bununla beraber söz konusu mahsup tutarı, bu gelir için ilk bahsedilen Devletin vergi kanunları ile düzenlemelerine uygun olarak hesaplanan vergi tutarını aşmayacaktır."

hükmünü öngörmekte olup, bu hüküm gereğince, Türkiye'de ödenen vergi Rusya Federasyonu'nda bu gelire ilişkin olarak ödenecek vergiden mahsup edilmek suretiyle aynı gelir üzerinden iki defa vergi alınması önlenmiş olacaktır.

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