

Yabancı merkezi saklama kuruluğu adına verilen hesap operatörlüğü hizmetinden dolayı daimi temsilci olup olunmadığı hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	64597866-120[7]-16850
Tarih	29.07.2020

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Defterdarlığı

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : 64597866-120[7]-16850

29.07.2020

Konu : Yabancı merkezi saklama kuruluğu adına verilen hesap operatörlüğü hizmetinden dolayı daimi temsilci olup olunmadığı hk.

İlgi : 12/02/2020 tarihli özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve ekinde, Merkezi Kayıt Kuruluşu (MKK)'na üye olan ve "Ortak Sorumluluk Taahhütnamesi" imzalanarak yurt dışında kurulmuş ve yetkilendirilmiş yabancı hukuka tabi olan yabancı merkezi saklama kuruluşlarının MKK nezdindeki işlemleri ile diğer yasal yükümlülüklerini Türkiye'de yürütmek üzere genel saklama yetkisi bulunan Bankanız tarafından hesap operatörlüğü hizmeti verileceği ve yabancı merkezi saklama kuruluşunun toplu hesabında gerçekleşecek işlemlerin takasının yabancı merkezi saklama kuruluşu adına MKK sistemlerine işleneceği belirtilerek, 22/06/2019 tarih ve 30809 sayılı Resmi Gazete yayımlanan Kaydileştirilen Sermaye Piyasası Araçlarına İlişkin Kayıtların Tutulmasının Usul ve Esasları Hakkında Tebliğ (II-13.1)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğin (II-13.1.c) 1 inci maddesi ile Tebliğe eklenen 12/A maddesi sonrasında MKK'ya üye olan ve yabancı merkezi saklama kuruluşlarına hizmet veren Bankanızın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 7 nci maddesi kapsamında daimi temsilci olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; birinci maddede sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış, maddenin üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyet mevzuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu belirtilmiştir.

Anılan maddenin üçüncü fıkrasının (a) bendinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de bir işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançların, dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği hükmüne yer verilmiştir.

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 ifade edilmiştir.

Buna göre, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayan mükellefler yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilecektir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

-"Kazanç Veya İradın Türkiye'de Elde Edilmesi" başlıklı 7 nci maddesinde;

"Dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edildiği aşağıdaki şartlara göre tayin olunur:

Ticari kazançlarda; kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması (Bu şartları haiz olsalar dahi iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz.)

Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye'de olması veya satış aktinin Türkiye'de yapılmış olmasıdır. İş merkezinden maksat ise, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir.

...",

-"İşyeri ve Daimi Temsilci" başlıklı 8 inci maddesinde;

"7'nci maddenin 1 numaralı bendinde yazılı iş yeri, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tayin olunur.

Aynı maddede yazılı daimi temsilci, bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir.

Aşağıda yazılı kimseler, başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılırlar.

1.Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanunu'nun hükümlerine göre acenta durumunda bulunanlar;

2.Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler;

3.Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar.

Bir kimsenin birkaç kişiyi aynı zamanda temsil etmesi, daimi temsilcilik vasfını değiştirmez."

hükümleri yer almaktadır.

Diğer taraftan, 22/06/2019 tarih ve 30809 sayılı Resmi Gazete yayımlanan Kaydileştirilen Sermaye Piyasası Araçlarına İlişkin Kayıtların Tutulmasının Usul ve Esasları Hakkında Tebliğ (II-13.1)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğin (II-13.1.c) 1 inci maddesi ile Tebliğe eklenen 12/A maddesinde;

"...

(2) Yabancı merkezi saklama kuruluşlarının MKK nezdindeki işlemler ile diğer yasal yükümlülükleri Türkiye'de yürütmek üzere genel saklama yetkisi bulunan bir banka ile hizmet sözleşmesi imzalaması zorunludur. Bu durumda, yabancı merkezi saklama kuruluşu ve hizmet aldığı MKK üyesi banka yapılacak işlemlerden MKK'ya karşı müştereken ve müteselsilen sorumludur.

..." açıklamaları yer almaktadır.

Öte yandan, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları yönünden konunun Anlaşmaların "Ticari Kazançlar"ı düzenleyen 7 nci ve "İşyeri"ni düzenleyen 5 inci maddeleri kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Anlaşmaların 7 nci maddesinin 1 inci fıkrası uyarınca, diğer ülkede yerleşik teşebbüslerin Türkiye'de, Anlaşmaların "İşyeri"ne ilişkin 5 inci maddesi kapsamında bir işyerine sahip olmadan yürüttüğü ticari faaliyetlerden elde edeceği kazançları vergileme hakkı bu diğer ülkeye aittir.

Söz konusu kazançların Türkiye'de bulunan bir işyeri vasıtasıyla elde edilmeleri durumunda ise bu işyerine atfedilen tutarla sınırlı olmak üzere vergilendirme iç mevzuatımız çerçevesinde Türkiye'de yapılabilecektir.

Anlaşmaların "İşyeri" başlıklı 5 inci maddesinde hangi hallerde diğer devlette bir işyeri oluşup oluşmayacağı açıkça belirtilmektedir. Fıkra numaraları ile yazım şekilleri Anlaşmalarda farklılık göstermekle birlikte, genellikle maddenin 5 inci fıkrasında daimi temsilcilik düzenlenmektedir.

Genel olarak bu fıkraya göre; bir kişi, bir akit devlette diğer akit devletin teşebbüsü adına hareket eder ve bu fıkra kapsamında belirtilen faaliyetleri (sözleşme akdetme gibi) temsil ettiği teşebbüs adına yürütürse bu durumda söz konusu faaliyetler diğer akit devletin teşebbüsü için bir işyeri oluşturacaktır.

Aynı maddenin bağımsız temsilciliğe ilişkin 6 ncı fıkrasında ise genellikle bir akit devlet teşebbüsünün diğer devletteki işlerini, yalnızca kendi işlerine olağan şekilde devam eden bir simsar, bir genel komisyon acentesi veya bağımsız statüde diğer herhangi bir acente vasıtasıyla yürütmesi durumunda teşebbüsün faaliyetin icra edildiği ülkede bir işyerine sahip olmadığının kabul edileceği hükmü yer almaktadır.

Bu kapsamda, bağımsız nitelikte bir temsilciden söz edilebilmesi için, temsilcinin teşebbüsten hukuken ve ekonomik yönden bağımsız olması ve teşebbüs adına faaliyette bulunurken kendi işlerine de olağan şekilde devam etmesi gerekmektedir.

Bir temsilcinin bağımsızlığı aynı zamanda onun teşebbüse karşı sorumluluklarının derecesine de bağlıdır. Temsilcinin faaliyetleri teşebbüsün ayrıntılı talimatlarına veya teşebbüsün kapsamlı denetimine tabiyse bağımsızlık söz konusu olmayacaktır. Temsilcinin faaliyetinin tamamının veya tamamına yakınının temsil edilen teşebbüs adına yürütülmesi durumunda da bağımsız temsilcilikten bahsedilemeyecektir.

Bu çerçevede, özelge talep formunuz ve ekinin incelenmesinden taraflar arasında bir hizmet sözleşmesi imzalanırsa dahi bankanızın esasen olağan bankacılık faaliyetlerine devam edeceği, bankanızın yabancı merkezi saklama kuruluşunun işlerini yalnızca tali şekilde hesap operatörlüğü hizmeti kapsamında gerçekleştireceği, hâlihazırda hukuki ve ekonomik açıdan bankanızın faaliyetlerini yabancı merkezi saklama kuruluşundan bağımsız olarak yürüttüğü ve bankanızın yabancı saklama kuruluşu adına sözleşme akdetme veya sözleşme akdetmese bile sözleşmenin asli unsurlarını belirleme yetkisinin bulunmadığı anlaşılmaktadır.

Bu doğrultuda, bankanızın hizmet sözleşmesi çerçevesinde gerçekleştirdiği hesap operatörlüğü hizmeti dolayısıyla genel olarak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları bakımından yabancı saklama kuruluşları için bir işyeri oluşturmayaacağı değerlendirilmektedir. Bununla birlikte, her somut olayda işin yapılış şekline, sözleşmelere ve ilgili anlaşmaya göre ayrı ayrı değerlendirme yapılması gerektiği tabiidir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, Merkezi Kayıt Kuruluşu (MKK)'na üye olan ve "Ortak Sorumluluk Taahhütnamesi" imzalanarak yurt dışında kurulmuş ve yetkilendirilmiş yabancı hukuka tabi olan yabancı merkezi saklama kuruluşlarının MKK nezdindeki işlemleri ile diğer yasal yükümlülüklerini Türkiye'de yürütmek üzere genel saklama yetkisi bulunan Bankanız tarafından verilen hesap operatörlüğü hizmeti ile yabancı merkezi saklama kuruluşunun toplu hesabında gerçekleşecek işlemlerin takasının yabancı merkezi saklama kuruluşu adına MKK sistemlerine işlenmesi faaliyetleri dolayısıyla bankanızın bir saklama hizmeti veya aracı kurum hizmeti verdiğinden bahsedilemeyeceğinden, söz konusu faaliyetler dolayısıyla Bankanızın daimi temsilci olarak değerlendirilmeyeceği tabiidir.

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.

