

**Almanya mukimi şirketten geçici kabul rejimiyle asfaltlama makinesi temini ile bu makinelerde yabancı şirket personelinin çalıştırılması karşılığında yapılan ödemelerden tevkifat yapılıp yapılmayacağı hk.**

Sayı:

B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[30-2012/368]-75341

Tarih:

18/08/2015

**T.C.GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI  
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI  
(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)**

Sayı : 62030549-125[30-2012/368]-75341

18/08/2015

Konu : Almanya mukimi şirketten geçici kabul rejimiyle asfaltlama makinesi temini ile bu makinelerde yabancı şirket personelinin çalıştırılması karşılığında yapılan ödemelerden tevkifat yapılıp yapılmayacağı hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Almanya mukimi ... firmasından geçici kabul rejimi kapsamında asfaltlama makineleri temin ettiğiniz, ayrıca anılan yabancı şirket tarafından gönderilen personeli, asfaltlama makinelerinin kullanımında ve asfaltlama ile ilgili diğer yan işlerde çalıştırdığınız belirtilerek, bu işlemler karşılığında yabancı şirkete ödenen bedeller üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı ile anılan yabancı şirketin Türkiye'de mükellefiyet tesis ettirmesinin gerekip gerekmediği hususlarında görüş talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; Kanununun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden dar mükellefiyet esasında vergilendirileceği hükme bağlanmış ve üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar bentler halinde sayılmıştır.

Aynı Kanununun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiş olup, maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde serbest meslek kazançlarından, ikinci fıkrasında ise ticari veya zirai kazançta 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 kazançlarda % 5, diğer serbest meslek kazançlarında % 20, gayrimaddi hak bedeli ödemelerinde de % 20 olarak belirlenmiştir.

Diğer taraftan, Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması'nın "Gayrimaddi Hak Bedelleri"ne ilişkin 12 nci maddesinde;

"1. Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak

bedelleri, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, söz konusu gayrimaddi hak bedelleri elde edildikleri Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise, bu şekilde alınacak vergi gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10 unu aşmayacaktır.

3. Bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi, sinema filmleri ile radyo ve televizyon kayıtları dahil olmak üzere, edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, ticari markanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi için veya **sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı veya kullanım hakkı** karşılığında yapılan her türlü ödemeyi ifade eder. "Gayrimaddi hak bedelleri" terimi aynı zamanda kişinin isminin, görüntüsünün veya her türlü benzeri şahsi hakkının kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi de kapsamaktadır.

4. Bir Akit Devlet mukimi olan gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı, söz konusu bedelin elde edildiği diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa veya bu diğer Devlette yer alan sabit bir yer vasıtasıyla serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve söz konusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, 1 inci ve 2 nci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, olayına göre, 7 nci veya 14 üncü madde hükümleri uygulanacaktır.

5. Gayrimaddi hak bedellerinin, ödemeyi yapan kişinin mukim olduğu Akit Devlette elde edildiği kabul olunacaktır. Bununla beraber, gayrimaddi hak bedelini ödeyen kişi, bir Akit Devletin mukimi olsun veya olmasın, bir Akit Devlette gayrimaddi hak bedelini ödeme yükümlülüğü ile bağlantılı bir işyerine veya sabit yere sahip olduğunda ve gayrimaddi hak bedeli bu işyeri veya sabit yerden kaynaklandığında, söz konusu gayrimaddi hak bedelinin, işyerinin veya sabit yerin bulunduğu Akit Devlette elde edildiği kabul olunacaktır.

6. Kullanım, hak veya bilgi karşılığında ödenen gayrimaddi hak bedelinin miktarı, ödeyici ile gerçek lehdar arasında veya her ikisi ile bir başka kişi arasında var olan özel ilişki nedeniyle, böyle bir ilişkinin olmadığı durumlarda ödeyici ile gerçek lehdar arasında kararlaştırılacak miktarı aştığında, bu madde hükümleri yalnızca en son bahsedilen miktara uygulanacaktır. Bu durumda ilave ödeme, bu Anlaşmanın diğer hükümleri de dikkate alınarak, her bir Akit Devletin mevzuatına göre vergilendirilecektir."

hükümleri yer almaktadır.

Bu hükümler uyarınca, Almanya mukimi ... firmasından geçici kabul rejimi ile temin ettiğiniz asfaltlama makineleri için yaptığınız ödemelerin gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilmesi ve bu ödemeler üzerinden Anlaşmanın 12 nci maddesi uyarınca en fazla % 10 oranında vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, asfaltlama makinelerinin kullanımı ve asfaltlama ile ilgili diğer yan işlerde çalıştırılmak üzere anılan yabancı şirket tarafından Türkiye'de görevlendirilen personel aracılığı ile verilen hizmetlerin, Anlaşmanın "Serbest Meslek Faaliyetleri"ne ilişkin 14 üncü maddesinde yalnızca gerçek kişilerin faaliyetlerine ilişkin düzenlemelere yer verildiğinden, Anlaşma'nın "İşyeri"ne ilişkin 5 ve "Ticari Kazançlar"a ilişkin 7 nci maddeleri kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Anlaşmanın 5 inci maddesinin 3 üncü fıkrasında;

"3. 'İşyeri' terimi aşağıdakileri de kapsayacaktır:

a) altı ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin gözetim faaliyetleri;

*b) bir teşebbüs tarafından, çalışanları veya teşebbüs tarafından bu amaçla görevlendirilen diğer personel aracılığıyla bir Akit Devlette ifa edilen ve herhangi bir 12 aylık dönemde toplam altı ayı aşan bir süre veya sürelerde devam eden (aynı veya bağlı proje için), danışmanlık hizmetleri de dahil, hizmet tedarikleri."*

Ticari Kazançlar'a ilişkin 7 nci maddesinin 1 inci fıkrasında ise;

*"1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazançları bu diğer Devlette, yalnızca bu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere vergilendirilebilir."*

hükümleri öngörülmektedir.

Anlaşmanın yukarıda yer alan 5 inci maddesindeki hükümlerden anlaşılacağı üzere, Almanya mukimi şirket tarafından verilen hizmetlerin Türkiye'de vergilendirilebilmesi için gerekli olan "işyeri" oluşturma ölçütü, yalnızca fiziki bir yerle sınırlı olmayıp, şirketin personeli aracılığıyla Türkiye'de vereceği hizmetler de yukarıda belirtilen süre şartına bağlı olarak bir işyeri oluşturabilmektedir.

Bu itibarla, Almanya mukimi şirketin personeli vasıtasıyla Türkiye'de ifa edeceği hizmetlerin, herhangi bir 12 aylık dönemde 6 ay veya daha uzun bir sürede ifa edilmesi halinde, bu hizmetlerden elde edilecek kazancı vergilendirme hakkı Türkiye'ye bırakılmış bulunmaktadır.

Almanya mukimi şirketin söz konusu faaliyetleri Anlaşma kapsamında ticari kazanç olarak değerlendirilmekle birlikte, bu kazancın Türkiye'de vergilendirilmesi gerektiği durumda, vergilemenin, iç mevzuatımızdaki usul ve esaslar çerçevesinde yapılacağı tabiidir.

Türkiye'de ifa edilen hizmetler dolayısıyla Almanya mukimi şirkete ödeme yapılması durumunda, söz konusu firmanın Türkiye'deki kalış süresi bilinemeyeceğinden, anılan ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Bu şekilde, Türkiye'de hizmet icrası başlangıçta altı ayı aşmadığı için vergi tevkifatı yapmayan vergi sorumlularının, vergi idaresi tarafından cezai yaptırımla karşılaşmalarının önüne geçilmiş olmaktadır.

Öte yandan, Türkiye-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması çerçevesinde bahse konu ödemelerin Türkiye'de vergiye tabi tutulmaması gerektiği durumda, Almanya mukimi şirket, bizzat veya vekili aracılığıyla kendisinden tevkif edilen vergilerin iadesi için ilgili vergi dairesine başvurulabilecektir.

Diğer taraftan, Almanya mukimi şirket tarafından Türkiye'de görevlendirilen personelin elde edecekleri ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde ise Anlaşma'nın "Bağımlı Kişisel Faaliyetler"e ilişkin 15 inci maddesi hükümlerinin uygulanacağı tabiidir.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, söz konusu Almanya mukimi şirketin Almanya'da tam mükellef olduğunu ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğini Almanya yetkili makamlarından alacağı mukimlik belgesi ile kanıtlaması ve bu belgenin aslı ile birlikte Türkçe tercümesinin noterce veya o ülkedeki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen bir örneğini Türkiye'deki vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz etmesi 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.