

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
SAKARYA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 41931384-120[61-2014-13]-56

08.12.2016

Konu : Kore Cumhuriyeti mukimi firmadan
satın alınan işgücü temin hizmetinin
vergilendirilmesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinde;

- Şirketinizin E 23000 Tipi Elektrikli Dizilerin (Yolcu Vagonlarının) ağır bakım işini, dizilerin imalatçısı olan Kore Cumhuriyeti mukimi ... Company şirketine yaptıracağı,

- Bu işin, anılan şirketin uzman personeli tarafından 18 aylık süre boyunca yapılacağı, söz konusu personel ücretlerinin ... Company şirketi tarafından karşılanacağı,

- Bu süre içerisinde bahse konu uzman personelin, vagonların ağır bakımlarının yapılması, personelinizin eğitilmesi, arıza bulma, giderme ve bunlar için gerekli olan sarf/yedek malzeme, özel alet ve kolaylıkların tedarik edilmesini sağlayacağı ve bu hizmet ödemelerinin hakkedişler ile gerçekleştirileceği belirtilmiş olup söz konusu hizmet alımı ile ilgili olarak, Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve KDV Kanunu açısından yükümlülüklerinizin neler olduğu hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmuştur.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI VE İÇ MEVZUAT YÖNÜNDEN

"Türkiye Cumhuriyeti ile Kore Cumhuriyeti arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Diğer Bazı Hususları Düzenleme Anlaşması" 01.01.1987 tarihinden itibaren uygulanmakta olup, söz konusu Anlaşmanın "Serbest Meslek Faaliyetleri"ne ilişkin 14 üncü maddesinin 1 ve 2 nci fıkraları;

"1. Bir Akit Devlet mukiminin serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde gelir, bu faaliyetler diğer Akit Devlette icra edilmedikçe yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Eğer faaliyetler diğer Devlette icra edilirse, buradan elde edilen gelir diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. 1 inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette icra ettiği serbest meslek faaliyetleri ve bağımsız nitelikteki diğer faaliyetlerden elde edilen gelir, eğer:

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

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

c) Ödeme, bu ödemeyi yapan kişinin bu diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir."

hükümlerini öngörmektedir.

Buna göre, Kore Cumhuriyeti mukimi şirketin Türkiye'ye gelmeksizin Kore Cumhuriyeti'nde icra edeceği serbest meslek faaliyeti veya benzer nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı yalnızca Kore Cumhuriyeti'ne aittir. Söz konusu hizmet veya faaliyetlerin Türkiye'de vergilendirilmesi için;

- faaliyetin Türkiye'de bir takvim yılı içinde 183 günden fazla sürede icra edilmesi veya
- ödemenin Türkiye mukimi bir kişi tarafından yapılması veya

- ödemenin, ödemeyi yapan kişinin Türkiye'de sahip olduğu bir iş yerinden veya sabit yerden yapılması gerekmektedir. Bu koşullarından herhangi birinin gerçekleşmesi durumunda vergileme, iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde Türkiye'de yapılacaktır.

Kore Cumhuriyeti mukimi teşebbüslerin Türkiye'de icra edecekleri serbest meslek faaliyetleri, bu teşebbüslerin personelleri vasıtasıyla Türkiye'de yapacakları serbest meslek faaliyetlerini ifade etmektedir. Özelge talep formunuzda, Kore Cumhuriyeti mukimi ... Company şirketinin personeli vasıtasıyla Türkiye'de gerçekleştireceği işin süresinin bir takvim yılı içinde 183 günü aşacağı belirtildiğinden, ayrıca ödemenin kurumunuz tarafından yapılacağı dikkate alındığında, yukarıdaki 14 üncü maddenin 2 nci fıkrasında yer alan (a) ve (b) bentlerindeki koşullar ihlal edildiğinden, söz konusu iş kapsamında adı geçen şirkete yapılacak ödemelerin iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde Türkiye'de vergilendirilmesi gerekmektedir.

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

Anılan maddenin üçüncü fıkrasının (c) bendinde, Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançlarının dar mükellefiyette verginin konusuna giren kurum kazancı olarak dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının 4 üncü bendinde dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından serbest meslek kazançlarının Türkiye'de elde edilmiş sayılması için serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiş, aynı maddenin son paragrafında da; "Bu maddenin 3 üncü, 4 üncü, 5 inci ve 7 inci bentlerinde sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır." hükmüne yer verilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde, 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 maddenin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri serbest meslek kazançları, vergi kesintisine tabi ödemeler arasında sayılmıştır. Ayrıca, 12.01.2009 tarih ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kesinti oranları petrol arama faaliyeti dolayısıyla sağlanacak serbest meslek kazançlarında %5, diğer serbest meslek kazançlarında %20 olarak belirlenmiştir.

Buna göre, ... Company şirketine yapılacak serbest meslek kazancına ilişkin ödemeler üzerinden %20 kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, söz konusu Anlaşmanın "Bağımlı Faaliyetleri" düzenleyen 15 inci maddesinin 1 ve 2 nci fıkralarında;

"1. 16, 18, 19 ve 20 nci madde hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet akdi dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri menfaatler, bu hizmet diğer Akit Devlette ifa edilmedikçe, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Eğer hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen gelir diğer Devlette vergilendirilebilir.

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

a) Gelir elde eden kişi, bu diğer Devlette bir mali yıl içinde bir veya birkaç seferde toplam 183 günü aşmamak üzere kalırsa ve

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

c) Ödeme, işverenin diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa, yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilecektir."

hükümleri öngörülmektedir.

Bu hükümler uyarınca, Kore Cumhuriyeti mukimi olan şirketin Türkiye'de görev yapacak personelinin elde edeceği ücret gelirini vergileme hakkı, 15 inci maddenin 2 nci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan her üç koşulun bir arada sağlanması durumunda yalnızca Kore Cumhuriyeti'ne ait olacak; bunlardan birinin ihlali halinde, diğer bir ifadeyle;

- Türkiye'de herhangi bir mali yıl içinde toplam 183 günden fazla kalma veya

- ücretin Türkiye mukimi olan bir işveren tarafından ödenmesi veya

- ücretin, işverenin Türkiye'de sahip olduğu bir işyerinden ödenmesi

koşullarından birinin gerçekleşmesi durumunda Türkiye'nin de bu geliri vergileme yetkisi olacaktır.

Vergilendirmenin Türkiye'ye ait olması durumunda:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

- 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, Türkiye'de yerleşmiş olanların Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirileceği,

- 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde, bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanların (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.) Türkiye'de yerleşmiş sayılacağı,

- 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyla gelenlerin, memlekette altı aydan fazla kalsalar dahi Türkiye'de yerleşmiş sayılmayacağı,

- 6 ncı maddesinde de, Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden vergilendirilecekleri,

Aynı Kanunun 7 nci maddesinin 3 numaralı bendinin (a) alt bendinde ise "Hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi" nin ücretin dar mükellefler tarafından Türkiye'de elde edilmesi anlamına geleceği, son fıkrasında ise "Bu maddenin 3 üncü, 4 üncü, 5 inci ve 7 nci bentlerinde sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır."

61 inci maddesinde, "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez."

62 nci maddesinde, "İř verenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzeli kişilerdir."

95 inci maddesinde, "Aşağıda yazılı hizmet erbabının ücretleri hakkında vergi tevkif usulü cari olmaz.

1. Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı;

...

Bunlar gelirlerini, bu kısmın 2 nci bölümündeki hükümlere göre, yıllık beyanname ile bildirirler."

96 ncı maddesinde, "Vergi tevkifatı, 94 üncü madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.

Vergi tevkifatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır."

hükümleri yer almaktadır.

Anılan Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında ise tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış, aynı fıkranın (1) numaralı bendinde hizmet erbabına ödenen ücretle ilgili 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden Kanunun 103 ve 104 üncü maddelerine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre;

Söz konusu personele yapılan ücret ödemelerinin şirketiniz tarafından veya şirketiniz aracılığı ile gerçekleştirilmesi halinde Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri kapsamında vergiye tabi tutulması gerekir.

Diğer taraftan, ücret ödemelerinin şirketinizin ücret bordrosuna dahil edilmeden ve hesaplarına da intikal ettirilmeden doğrudan doğruya yurt dışındaki ilgili firma tarafından ödenmesi halinde ise gelir vergisi tevkifatı yapılmayacak olup, Gelir Vergisi Kanununun 95 inci maddesi kapsamında elde eden işçiler tarafından yıllık beyanname ile beyan edileceği tabiidir.

Anlaşma hükümleri kapsamında Türkiye'de vergi ödenmesi durumunda ise bu vergiler, söz konusu Anlaşma'nın "Çifte Vergilendirmeyi Önleme"ye ilişkin 22 nci maddesi çerçevesinde Kore Cumhuriyeti'nde ödenecek vergilerden mahsup edilecektir.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata değişiklik getirdiği durumlarda, Kore Cumhuriyeti mukimlerinin Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratların Anlaşma hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için, mukimi oldukları ülkenin yetkili makamından mukimlik belgesi almaları ve bu belgenin aslı ile noter veya bu ülkedeki Türk Konsolosluklarınca tasdikli bir örneğini, kendilerine yapılan ödeme üzerinden vergi tevkifatı yapacak vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz etmeleri gerekmektedir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

KDV Kanununun;

1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu,

6/b maddesinde, işlemlerin Türkiye'de yapılmasının hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği,

9/1 inci maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığının, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği,

13/a maddesinde, faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler ve faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olanlara bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılacak teslim ve hizmetlerin KDV den istisna olduğu

hüküm altına alınmıştır.

Konuya ilişkin açıklamaların yer aldığı KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/B-1.2.) bölümünde, faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere, bu araçlarla ilgili olarak verilen tadil, onarım ve bakım hizmetlerinin KDV'den istisna olduğu, ancak; KDV mükellefiyeti olmayan kişi ve kuruluşlar ile KDV mükellefiyeti bulunmakla birlikte faaliyetleri, istisna kapsamındaki araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olmayanlara, söz konusu araçların tadil, onarım ve bakım hizmetlerinde istisna uygulanmayacağı açıklanmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, demiryolu taşıma araçları ile ilgili olarak verilen tadil, onarım ve bakım hizmetlerinde istisna uygulaması faaliyetleri kısmen veya tamamen bu araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere yönelik olup, şirketinizin Kore Cumhuriyeti-... Company 'den "E 23000 Tipi Elektrikli Dizilerin (Yolcu Vagonları) Ağır Bakım İşi" ile ilgili olarak alacağınız vagonların ağır bakımı, personel eğitimi, arıza bulma-giderme hizmetleri ve bunlar için gerekli olan sarf/yedek malzeme, özel alet ve kolaylıkların tedarik edilmesi KDV Kanununun 1 inci maddesi çerçevesinde KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Söz konusu işe ilişkin düzenlenecek faturada hesaplanan KDV'nin tamamı, Şirketiniz tarafından KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.2.1.) bölümünde yer alan açıklamalar çerçevesinde sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenecektir.

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.