

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

Sayı : 93767041-125[5/h-2014/21]-17

16.03.2016

Konu : Rusya'ya bağlı Özerk Tataristan Cum. Firmaya verilen montaj tasarım hizmeti ve malzeme temini işinin kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; Şirketinizin Rusya Federasyonuna bağlı Özerk Tataristan Cumhuriyetinde yerleşik ... firmasıyla ... Sanayi Bölgesinde kuracağı otomobil fabrikasına ait üretim bandı tasarımı, üretim bandı malzemelerinin temini ve üretim bandının montajı kapsamında üç ayrı sözleşme yaptığı,

Üretim bandı tasarımının tamamlandığı, 2013 yılında başlanan malzeme ihracatlarının 2014 yılında da devam ettiği, üretim bandı malzemelerin önemli bir kısmının ihraç edilmesine karşın Rusya'ya personel gönderilmek suretiyle başlanan üretim bandı montajının ise devam ettiği,

Türkiye ile Rusya arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeye Önleme Anlaşmasının 5 inci maddesine göre işyeri oluşmadığından Rusya'da işyeri açılmadığı ve montajı tamamlanan kısım itibariyle hak edilen tutarın tahsili amacıyla faturanın Türkiye'den düzenlendiği belirtilerek, Rusya'da yapılan montaj işinden elde edilecek kazancın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi kapsamında istisna olup olmayacağı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN:

Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinde; "*Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler.*" hükmü yer almaktadır.

Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde; yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Diğer taraftan, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.9. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna" başlıklı bölümünde;

"Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde, kurumların yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançlar, maddede belirtilen tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olmak ve en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşımak koşuluyla vergiden istisna edilmiştir.

Benzer şekilde, anılan fıkranın (h) bendi ile de yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla yapılan ve yurt dışında vergilendirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların (vergi yükü oranına bakılmaksızın), ayrıca yurt içinde de vergilendirilmesinin önüne geçilmesi amacıyla bu kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Teknik hizmetler esas itibariyle inşaat, onarım ve montaj işleriyle ilgili olarak yürütülen planlama, projelendirme, mimarlık ve mühendislik, etüt, fizibilite, harita tasarımı, metraj, keşif, idari ve teknik şartname ile ihale dosyası hazırlama, ihale değerlendirme, mesleki kontrollük, inşaat kontrollüğü, tasarım kontrollüğü, işletmeye alma danışmanlığı, proje ve yatırım yönetimi ve benzeri hizmetleri kapsamaktadır.

Teknik hizmetlerden elde edilen kazançların da anılan istisnadan yararlanabilmesi için bu işlerin yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla yapılması; yurt dışında ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci olmadan yapılan teknik hizmetlerin, hizmet ihracatı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, teknik hizmetlerin yurt dışındaki inşaat, onarım ve montaj işlerine bağlı olarak yapılma şartı bulunmamaktadır.

İnşaat, onarım ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir işyeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı teknik hizmetlerin yurt dışında herhangi bir işyeri olmaksızın Türkiye'den gerçekleştirilebilmesi de mümkün olabilmektedir. Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler, inşaat ve onarım işinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarım işi olmadığı ya da ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye'de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, kurumların yurt dışında bir inşaat ve onarım işi varsa, buna bağlı teknik hizmetler ister Türkiye'de isterse yurt dışında yapılsın, elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilecektir. Kurumların yurt dışında yaptıkları bir inşaat ve onarım işinin bulunmaması halinde ise ancak yurt dışında bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yaptıkları teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar istisnadan yararlanılabilecektir.

Bu istisnanın uygulanması açısından, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye getirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Söz konusu kazançların Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi istisnadan yararlanması için yeterlidir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, aynı Tebliğin "33.3. Mahsup edilebilecek yurt dışı vergilerin sınırı" başlıklı bölümünde ise yurt dışında elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması halinde, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesinin mümkün olmadığı ifade edilmiştir.

Bu açıklamalara göre, yurt dışında yapılan montaj işinin yurt dışında bulunan iş yeri veya daimi temsilci aracılığı ile yapılması ve tasarım hizmetinin de yurt dışındaki inşaat, onarım ve montaj işi ile ilgili yürütülen teknik hizmetlerden olması halinde bu işlerle ilgili olarak Şirketinizce elde edilerek Türkiye'deki genel sonuç hesaplarına intikal ettirilecek kazançların, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, yurt dışında yaptığınız montaj ve teknik hizmetler dolayısıyla elde edeceğiniz söz konusu istisna kazançla ilişkin Şirketinizce ödenen vergilerin yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, yurt dışında yapılan montaj işinin yurt dışında bir iş yeri veya daimi temsilci olmaksızın gerçekleştirilmesi halinde montaj işinden elde edilen kazanç söz konusu istisna hükmü kapsamında değerlendirilmeyecek olup bu nedenle hizmet ihracatı olarak değerlendirilen tasarım hizmetine bağlı olarak elde ettiğiniz kazançların kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, taahhüt edilen söz konusu işlerde kullanılmak üzere temin edilen malzemelerin ihracından sağlanan kazançların da anılan istisnaya konu edilemeyeceği tabiidir.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI AÇISINDAN:

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Rusya Federasyonu Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması" 15.12.1997 tarihinde imzalanmış olup, 01.01.2000 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

"Türkiye" ve "Rusya Federasyonu" ülke tanımlarının yapıldığı Anlaşma'nın "Genel Tanımlar" başlıklı 3 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında;

"1. Bu Anlaşmanın amaçları yönünden metin aksini öngörmedikçe:

a) "Bir Âkit Devlet" ve "diğer Âkit Devlet" terimleri, metne bağlı olarak, Rusya Federasyonu (Rusya) veya Türkiye Cumhuriyeti (Türkiye) anlamına gelir;

b) "Rusya Federasyonu" ve "Türkiye Cumhuriyeti" terimleri, ülke topraklarını, karasularını, aynı zamanda uluslararası hukuka uygun olarak bu Devletlerin kıta sahanlıkları ile münhasır ekonomik alanlarını ifade eder;"

hükmü yer almaktadır.

Tataristan Cumhuriyeti, Rusya Federasyonu'nun 81 federe biriminden biri olup, diğer bir deyişle, Rusya Federasyonu'nun bir parçasıdır ve Türkiye-Rusya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması (ÇVÖA) hükümleri Tataristan Cumhuriyeti bakımından da geçerlidir.

Bu çerçevede, şirketinize Tataristan Cumhuriyeti mukimi ... firması tarafından Tataristan ... Sanayi Bölgesinde kurulacak otomobil fabrikasının üretim bandı tasarımı işi kapsamında yapılacak ödemelerin Türkiye-Rusya ÇVÖA'nın "Serbest Meslek Faaliyetlerinden Elde Edilen Gelir" e ilişkin 14 üncü maddesi; üretim bandı malzemelerinin temini ve söz konusu üretim bandının montajı işleri kapsamında yapılacak ödemelerin ise söz konusu Anlaşma'nın birer örneği ekli 5 ve 7 nci maddeleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Anlaşma'nın 14 üncü maddesi yalnızca gerçek kişilere yönelik olarak düzenlenmiş olduğundan, serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan işin de yine anılan Anlaşma'nın 5 ve 7 nci maddeleri kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu Anlaşma'nın 7 nci maddesinin 1 inci fıkrası;

"Bir Âkit Devlette, diğer Âkit Devletin bir teşebbüsünce elde edilen kazançlar, kazancın bu Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla elde edilmesi halinde ve sadece işyerinin faaliyetlerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilir."

hükmünü öngörmektedir.

Anlaşma'nın "*İş Yeri*" başlıklı 5 inci maddesinde ise hangi hallerde diğer devlette bir iş yeri oluşacağı veya oluşmayacağı açıkça belirtilmiş olup, ayrıca 3 üncü fıkrasının (a) bendinde on sekiz ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetlerinin bir iş yeri oluşturacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, şirketinizin Tataristan Cumhuriyeti'nde bir şubesi bulunmasa dahi, söz konusu bentte sayılan faaliyetlerin icrasının belirtilen süreyi aşması durumunda Tataristan'da iş yerinin varlığından söz edilmesi mümkün olabilecektir.

Bu tür hizmetlerin Tataristan'da bir iş yeri vasıtasıyla yürütülmesi durumunda ise, elde edilecek gelirlerin Anlaşma'nın "*Ticari Kazançlar*" a ilişkin 7 nci maddesi kapsamında iş yerine atfedilebilir kazançlarla sınırlı olmak üzere Tataristan'da vergilendirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Söz konusu hizmetleri Tataristan Cumhuriyeti'nde Anlaşma'nın 5 inci maddesi kapsamında bir iş yerine sahip olmaksızın ifa etmeniz durumunda ise, elde edeceğiniz gelirleri vergileme hakkı iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde sadece Türkiye'ye ait olacaktır.

Diğer taraftan, Türkiye mukimi şirketinizin Tataristan'da sahip olduğu bir iş yeri vasıtasıyla gelir elde etmesi durumunda Tataristan'da (Rusya'da) ödeyeceği vergi, anılan Anlaşma'nın "*Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi*" ne ilişkin 22 nci maddesinin 1 inci fıkrası çerçevesinde, Türkiye'de ilgili gelire ilişkin hesaplanacak vergiden mahsup edilebilecek olup, bu şekilde çifte vergilendirme önenebilecektir.

Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için şirketinizin Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığından alacağı, Türkiye'de tam mükellef olduğunuzu ve tüm dünya kazançları üzerinden Türkiye'de vergilendirildiğinizi gösteren bir mukimlik belgesini Tataristan Cumhuriyeti'ndeki vergi sorumlularına 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. edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.