

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

Sayı : 62030549-125[5-2016/372]-541480

08.12.2017

Konu : Bahreyn'de alt taşeron olarak yapılan kaba inşaat işinden elde edilen kazancın kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; Şirketinizin 2016 yılında İstanbul merkezli olarak kurulduğu belirtilerek, Bahreyn'de alt taşeronu olarak imzalamış olduğunuz sözleşme gereğince Türkiye'den personel götürmek suretiyle ... inşaatın gerçekleştirileceği belirtilerek, söz konusu inşaat işine ilişkin olarak elde edilen kazancın, yurt dışı inşaat taahhüt işi kapsamında kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN:

Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasında, "*Tam mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî 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 itibarıyla inşaat, onarım ve montaj işleriyle ilgili olarak yürütülen planlama, projelendirme, mimarlık ve mühendislik, etüd, 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, alt taşeron olarak Bahreyn'de yapılan işinin yurt dışında bulunan iş yeri veya daimi temsilci aracılığı ile yapılması halinde bu işle 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.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI ACISINDAN:

02.09.2007 tarihinden itibaren yürürlükte olan "Türkiye Cumhuriyeti ile Bahreyn Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" hükümleri 01.01.2008 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Söz konusu Anlaşmanın "İşyeri" başlıklı 5 inci maddesinin, inşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi ile ilgili iş yerinin oluşmasını düzenleyen 3 üncü fıkrasının hükmü şu şekildedir:

"3. 9 ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi bir işyeri oluşturur."

Buna göre, Türkiye-Bahreyn Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nda inşaat işleri bakımından iş yerinin oluşması dokuz aylık süre koşuluna bağlanmış olup, bahsi geçen şirketin Bahreyn'de bir iş yeri bulunmasa dahi taşeron firma olarak yapılmış olduğu faaliyetlerin icrasının belirtilen süreyi aşması halinde Bahreyn'de bir iş yerinin varlığından söz edilmesi mümkün olacaktır.

Anlaşmanın "Ticari Kazançlar" başlıklı 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 orada ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazançları yalnızca işyerine atfedilebilir miktarla sınırlı olmak üzere bu diğer Devlette vergilendirilebilir."

hükmü yer almaktadır.

Bu hükümler uyarınca, Bahreyn'de bir iş yerinin bulunması ya da şirketin üstlendiği faaliyetlerin dokuz ayı aşması neticesinde burada bir iş yerinin oluşması halinde vergileme, Anlaşmanın ticari kazançlara ilişkin 7 nci maddesi kapsamında bu iş yerine atfedilebilir kazançlarla sınırlı olmak üzere Bahreyn'nin de vergi alma hakkı olacaktır.

Ancak, yukarıda yer verilen hükümler çerçevesinde şirket tarafından üstlenilen söz konusu inşaat işinin süresinin dokuz ayı aşmaması halinde, Bahreyn'de bir iş yeri oluşmayacak ve bu faaliyetler çerçevesinde elde edilecek kazançlar, iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yalnızca Türkiye'de vergiye tabi tutulacaktır.

Diğer taraftan, Türkiye mukimi bu şirketin Bahreyn'de ki faaliyetlerinden elde ettiği gelirleri üzerinden Bahreyn'de vergi ödemesi durumunda, bu şekilde ödenecek vergiler söz konusu Anlaşmanın "*Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi*" başlıklı 22 nci maddesinin 1 inci fıkrası çerçevesinde, Türkiye'de ödenecek vergiden Bahreyn'de ödenen verginin eşit tutarı kadarının mahsup edilmesi suretiyle çifte vergilendirme önlenebilecektir.

Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için ilgili şirket adına Türkiye'de tam mükellef olduğunu ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğini gösteren, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'ndan alınacak mukimlik belgesinin Bahreyn yetkili makamlarına ibraz edilmesi 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.