

Yurt dışından temin edilen makine ve teçhizatlar için ödenen bedellerin birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işi kapsamında vergi kesintisine tabi olup olmayacağı hk.

Tarih	11/04/2012
Sayı	8.07.1.GİB.0.06.49-KVK 30-1332
Kapsam	□

T.C. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI (Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)		
Sayı :	8.07.1.GİB.0.06.49-KVK 30-1332	11/04/2012
Konu :	Yurt dışından temin edilen makine ve teçhizatlar için ödenen bedellerin birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işi kapsamında vergi kesintisine tabi olup olmayacağı.	
İlgide kayıtlı özgelge talep formunda, İspanya'da mükim ana merkezinizin – A.Ş. (–) tarafından açılan ‘- Yapım İşi’ ihalesini kazandığı ve söz konusu iş ile ilgili sözleşmenin 14/04/2011 tarihinde imzalandığı, yapım işi kapsamında Erzinan'da gerçekleştirilecek yapım, test ve montaj çalışmaları ve – tarafından yurt dışından ithal edilecek makine ve teçhizatların bulunduğu, şubenin yapım ve montaj işini yürütmek üzere Ağustos 2011'de kurulduğu, taahhüt edilen işin, бүünü itibarıyla alt aşamalara ayrıldığı ve her bir kısım için ödenecek bedellerin sözleşmede yer aldığı, makine ve teçhizatın İspanya'da mükim ana merkeziniz tarafından yurt dışından müstakilen temin edileceği ve bu tedarik işleminde şubenin katkısının bulunmayacağı belirtilerek, sözleşme kapsamında ana merkeziniz tarafından ithal edilen makine ve teçhizat bedelleri üzerinden vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığınız görüşü sorulmaktadır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, birinci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların, dar mükellefiyet esasında, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği, üçüncü fıkrasının (a) bendinde de, Türkiye'de iş yeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde ve bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançların, dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği hükmü bağlanmıştır. Aynı Kanunun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaba ödenen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiş olup maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde ise, Gelir Vergisi Kanununda belirtilen birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmü bağlanmıştır. Vergi kesintisi oranı, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 03/02/2009 tarihinden itibaren % 3 olarak belirlenmiştir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinin birinci fıkrasında, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj) işleri de inşaat işi sayılır) ve onarım işlerinde kâr veya zararın işin bittiği yıl kati olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterileceği hükmü bağlanmıştır. Öte yandan, 18.12.2002 tarihinden itibaren yürürlükte olan “Türkiye Cumhuriyeti ile İspanya Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde (Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması” hükümleri 01.01.2004 tarihinden itibaren uygulanmaktadır. Anlaşmanın “İşyeri” başlıklı 5 inci maddesinin, müteahhittik işleri bakımından iş yerinin oluşmasını düzenleyen üçüncü fıkrasında, “Altı ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi ya da bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri bir işyeri oluşturur.” hükmüne yer verilmiştir. Bu hükme göre, Türkiye – İspanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasında inşaat işleri bakımından iş yerinin oluşması, altı aylık süre koşuluyla bağlanmış olup altı aylık sürenin hesaplanmasında başlangıç tarihi olarak şantiyenin olduğu tarihin (müteahhidin hazırlık çalışmaları da dahil Türkiye’de çalışmalarına başladığı tarih) bitim tarihi olarak ise işin tamamlandığı veya sürekli olarak terk edildiği tarihin dikkate alınması gerekmektedir. Dolayısıyla, Türkiye’de kurulmuş olan şube, inşaat işleri bakımından Anlaşmanın 5 inci maddesi kapsamında tek başına bir iş yeri oluşturmayacak ve altı aylık sürenin hesaplanmasında inşaat şantiyesinin başlangıç tarihi olarak dikkate alınmayacaktır. Anlaşmanın “Ticari Kazançlar” başlıklı 7 nci maddesinin birinci, ikinci ve üçüncü fıkraları; “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 kazancı yalnızca işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere bu diğer Devlette vergilendirilebilir. 2. 3 üncü fıkra hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet teşebbüsü diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunduğu, her iki Akit Devlette de bu işyerine atfedilecek kazanç, bu işyeri aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya benzer faaliyetlerde bulunan, tamamen ayrı ve bağımsız bir teşebbüs olsaydı ve işyerini oluşturduğu teşebbüsten tamamen bağımsız bir netelik kazansaydı ne kazanç elde edecek ise aynı miktarda bir kazanç olacaktır. 3. İşyerinin kazancı belirlenirken, işyerinin bulunduğu Devlette veya başka yerde yapılan, yönetin ve genel idare giderleri de dahil olmak üzere işyerinin amaçlarına uygun olan giderlerin indirilmesine müsaade edilecektir.” hükümlerini öngörmektedir. Bu hükümler uyarınca, İspanya’da mükim – S.A. şirketinin üstlendiği –- Yapım İşi’nin Türkiye’de altı ayı aşan bir süre devam etmesi durumunda, Türkiye’de bir iş yeri oluşacak ve yalnızca bu iş yerine atfedilebilen kazançlarla sınırlı olmak üzere Türkiye’nin de vergi alma hakkı doğacaktır. Anlaşmanın Türkiye’de vergi alma hakkı tanıdığı durumlarda vergileme iç mevzuat hükümleriniz çerçevesinde yapılacaktır. Türkiye’deki –- Yapım İşi’nin altı ayı aşması durumunda ise buradan elde edilen kazançları vergileme hakkı yalnızca İspanya’ya ait olacak ve Türkiye’de vergilendirilmeyecektir. Yukarıdaki hükümlere göre, – tarafından ihale edilen ve yapım, test ve montaj çalışmaları ile yurt dışından makine ve teçhizat temini işleri –- Yapım İşi” sözleşmesinde ayrı ayrı tanımlanmış olsa da, söz konusu işlerin tek sözleşmeye bağlı olması dolayısıyla taahhüt kapsamındaki işin tamamının yerine getirilmesinden sorumlu tutulacağından söz konusu işin bir bütün olarak ele alınması gerekmektedir olup İspanya’daki merkeziniz tarafından müstakilen temin edileceğini ifade ettiğiniz makine ve teçhizat ithalatının yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde –- Yapım İşi” için Türkiye’de oluşacak iş yerinden bağımsız olarak yürütüleceğinin kabulü mümkün değildir. Buna göre, – tarafından ihale edilen ve yapımı İspanya’da mükim ana merkeziniz – S.A. tarafından taahhüt edilerek Türkiye’de kurulu şube vasıtasıyla gerçekleştirilecek olan –- Yapım İşi’nin, yıllara sarı inşaat işlerini icması ve tüm işin tek bir sözleşmeye yüklenilmesi nedeniyle, yapılan işin bütün olarak inşaat işi olarak kabul edilmesi ve bu işlerle ilgili ana merkez tarafından tedarik edilen makine ve teçhizat bedeli dahil yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30/1-a maddesine göre %3 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. Ayrıca, hakediş ödemeleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30/1-a maddesi hükmü uyarınca yapılan vergi kesintilerinin, işin bittiği yıl söz konusu işe ait kâr veya zararın beyan edildiği kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edileceği, bu mahsuplar sonunda kalan bir tutar bulunması halinde ise red ve iadesinin yapılacağı tabiidir. Diğer taraftan, İspanya mükimi – S.A. şirketinin –- Yapım İşi’nden dolayı Türkiye’de vergi ödemesi gerektiği durumda bu şekilde ödenecek vergiler, söz konusu Anlaşmanın “Çifte Vergilendirmeyi Önleme”yi düzenleyen 22 nci maddesinin 1 inci fıkrası hükmü çerçevesinde İspanya’da ödenecek vergiden mahsup edilme suretiyle çifte vergilendirme önlenilecektir. Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için söz konusu İspanya mükimi teşebbüsün İspanya’da tam mükellef olduğunu ve tüm dünya kazançlarına üzerinden bu ülkede vergilendirildiğini İspanya yetkili makamlarından alınacak bir belge ile (mükemmellik belgesi) kanıtlanması ve bu belgenin aslını, Türkçe tercümesinin Noterce veya İspanya’daki Türk Konsolosluklarınca tasdikli bir örneği ile birlikte ilgili vergi dairesine veya kendilerine yapılan ödeme üzerinden vergi sorumlularınca vergi tevkifatı yapılması durumunda ise vergi sorumlularına ibraz etmesi gerekmektedir. Bilgi edinilmesini rica ederim. (*) Bu Özgelge 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 özgelge geçersizdir. (***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özgelge uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiillerinizin dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.		



]]>