

# DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 01.11.2017  
Duyuru No : 2017/125  
Yayınlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI DERGİSİ -  
KASIM 2017 - Sayı : 435

Haluk ERDEM  
Yeminli Mali Müşavir

[haluk.erdem@bdo.com.tr](mailto:haluk.erdem@bdo.com.tr)

## YURT DIŞI MUKİMLERİNE YAPTIRILAN ANAHTAR TESLİM (TURNKEY) PROJELERDE DIŞARIDAN TEMİN EDİLEN MAKİNA/TEÇHİZAT BEDELİ ÜZERİNDEN STOPAJ UYGULAMASI

### ÖZ:

Bu yazımızda, yurt dışı mukimlerine yaptırılan anahtar teslim (turnkey) projelerde işin dışarıdan temin edilen makine/teçhizat bölümünden stopaj yapılmasının vergi anlaşmalarına aykırı olması dolayısıyla yanlışlığı üzerinde durulmuştur.

### Anahtar Kelimeler:

Yıllara sari iş, stopaj, dar mükellef, vergi anlaşması, anahtar teslim proje, off-shore kısım, on-shore kısım.

### I. GİRİŞ:

Ülkemizde faaliyet gösteren sanayi kuruluşlarının yabancı ülke mukimi tedarikçi firmalara yaptırdığı küçüklü büyüklü sınai tesislerin yapımını üstlenen tedarikçi firmaların yaptığı

### BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14  
Park Plaza Kat:4  
34398 Maslak/İstanbul  
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00  
Fax: +90 212 365 62 02  
e-mail: [bdo@bdo.com.tr](mailto:bdo@bdo.com.tr)  
[www.bdo.com.tr](http://www.bdo.com.tr)

*Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.*

*BDO International global ağıının toplam gelirleri 2016 yılında 7,6 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 150'den fazla ülkede bulunan 1.401 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 67.000'nin üzerinde kişi çalışmaktadır.*

*Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.*

yıllara yaygın anahtar teslim projelerde, bunlara yapılan ödemelerin makine/teçhizat ve montaj bedeli ayırımı yapılmaksızın tamamı üzerinden stopaj yapılması gerekliliği, Maliye İdaresi'nin öteden beri ileri sürdüğü bir görüştür.

Oysa vergi anlaşması yapılan ülkelerin projeyi üstlenen mukimlerine yapılan söz konusu ödemelerde stopaj yapılması, vergi anlaşması hükümlerine açıkça aykırıdır. Kaldı ki anlaşmalı ülke mukimleri, kendilerinden yapılan stopajı karlılık durumları itibariyle veya vergi anlaşması hükümlerini ileri sürerek iade alabilecek olsalar bile, yatırımcı ile projeyi üstlenen taraf arasındaki sözleşmeler çoğu zaman net ödeme esasına göre inşa edildiğinden, bir başka deyişle stopajı yatırımcı üstlendiğinden, projeyi üstlenen taraf stopaj iadesine dahi muhatap olmamakta, bu nedenle stopaj yerli yatırımcıların maliyetini artıran bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.

Diğer yandan vergi anlaşması olmayan ülke mukimlerine yapılan makine/teçhizat ithalatı bedellerinin de stopaja tabi tutulması yanlış olup, mevzuatımızda mal ithalatı üzerinden stopaj yapılmasını gerektiren bir düzenleme mevcut değildir.

Bununla birlikte Türkiye'de proje üstlenen firmaların mukimi olduğu ülkelerle genellikle vergi anlaşmalarımız olduğundan, zaten böyle durumlarla karşılaşmamaktadır. Bu yüzden yazımız vergi anlaşmalı ülke mukimlerine yaptırılan anahtar teslim projelerde vergileme ile sınırlı tutulmuştur.

Aşağıdaki bölümlerde, vergi anlaşmalı ülke mukimlerine yaptırılan anahtar teslim (turnkey) projelerde işin dışarıdan temin edilen makine/teçhizat bölümünden stopaj yapılmasının yanlışlığı üzerinde durulmuştur.

## **II. ANAHTAR TESLİM PROJELERİN ÖZELLİKLERİ VE GENEL UYGULANIŞ BİÇİMLERİ:**

Ülkemizdeki sanayi kuruluşları, yeni yatırım şeklindeki sanayi tesislerini, genellikle büyük yabancı kuruluşlara yaptırmaktadır. Çünkü bu yabancı kuruluşların söz konusu sanayi tesisleri hakkında eskiden beri oluşmuş önemli bilgi birikimleri, tecrübeleri ve teknolojileri vardır. Hatta belli sektörlerde dünya çapındaki birkaç uluslararası kuruluş dışında yatırımcı tarafından güvenilir başkaca alternatifler bulunamamaktadır.

Uygulamada, bu kuruluşlara sipariş edilen tesisler çoğunlukla anahtar teslim şeklinde yaptırılmaktadır. Zira yatırımcılar, tesisin, montajı tamamlanmış ve sağlıklı şekilde çalışır vaziyette kendisine teslim edilmesini istemektedirler. Bu nedenle makine/teçhizatı kendisi temin edip de yine kendi sorumluluğu altında kendi tarafından veya başkalarınca monte edilmesini tercih etmemektedirler. Elbette ki bunun altında yatan sebep, tesisin sağlıklı şekilde çalışmaması veya arıza çıkarması halinde, projeyi gerçekleştiren büyük yabancı kuruluşların sorumluluğu üstlenmelerini istemeleridir.

Bu nedenle taraflar arasında yapılan sözleşmelerde, projeyi üstlenen taraf basit bir makine/teçhizat satışından öte, bunun montaj ve kurulumunu da üstlenmek durumunda kalmaktadır. Bu çerçevede tüm dünyada aynı taleplerle karşılaşan uluslararası şirketlerin montaj ve kurulum işlemlerini yapmak üzere kimi zaman birçok ülkede sabit şubeleri veya iştirakleri bulunmakta, kimi zaman bu ihtiyacı kendilerinin gönderdikleri personel ile giderebilmekte, kimi zaman da kendi uzman personelinin gözetimi altında ilgili ülkedeki yerel yüklenici firmalarla montaj ve kurulumu tamamlamaktadırlar.

Yatırımcı ile projeyi montaj dahil olarak üstlenen yurt dışındaki satıcı kuruluş arasında imzalanan sözleşmelere kimi zaman varsa Türkiye'deki şube veya iştirak de taraf edilmekte, özünde makine teçhizatın montajının da yapılarak anahtar teslimi şeklindeki satışını yurt dışındaki satıcı kuruluş üstlenmektedir. Taraflar arasındaki bu sözleşmelerde, daha öncesinde yapılan pazarlıklardan hareketle makine/teçhizat bedeli ayrı, montaj bedeli ayrı olarak belirtilmekte ve bu bedelin teslim sürecindeki belli aşamalara bağlı olarak ödenmesi öngörülmektedir.

Bu sözleşmelerde, makine/teçhizatın doğrudan alıcı tarafından ithal edilmesi ve faturanın doğrudan alıcıya kesilmesi, montaj kısmının ise yurt içinde yapılacak örgütlenme şekline göre ayrıca faturalanacağı öngörülebildiği gibi, yurt dışındaki satıcı firmanın Türkiye'deki şubesi veya iştiraki tarafından ithal edilip montaj dahil topluca faturalanabileceği de öngörülebilmektedir.

### III. DAR MÜKELLEFLERCE YAPILAN ANAHTAR TESLİM PROJELERDE VERGİLEME:

#### 1. Dar mükellef ticari kazanç sahiplerinde gelir/kurumlar vergisi:

Makine/teçhizatın anahtar teslim satışı ticari kazançtır. Dar mükellef ticari kazanç sahiplerinin gelir/kurumlar vergisi karşısındaki durumu kısaca aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

GVK'nun 6 ve 7. Maddeleri ile, KVK'nun 3. Maddesi uyarınca dar mükelleflerin sadece Türkiye'de elde ettiği ticari kazançlar Türkiye'de vergilendirilir. Ticari kazancın Türkiye'de elde edilmiş sayılması için, kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilcisinin bulunması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması gerekir.

Vergi anlaşmalarında ise, ticari kazanç ve işyeri kavramları daha açıkça belirtilmektedir. Tüm anlaşmaları ortak şekilde değerlendirmek doğru olmamakla birlikte, anlaşmaların genellikle içerdiği tanım ve kavramlardan hareketle aşağıdaki hususlar vurgulanabilir:

- Anlaşmaların 7. Maddelerinde, diğer ülkede ticari kazanç elde edildiğinin kabulü için diğer ülkede bulunan bir işyeri vasıtasıyla kazancın elde edilmesi gerektiği belirtilmektedir.
- Anlaşmaların 5. Maddelerinde işyeri kavramı tanımlanmaktadır. Bu maddede işyeri terimi bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer şeklinde belirlenmektedir. Ayrıca aşağıdaki yerlerin özellikle işyeri olarak belirlendiği görülmektedir.
  - yönetim yeri;
  - şube;
  - büro;
  - fabrika;
  - atölye;
  - maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer herhangi bir yer.

Aynı maddelerde, yukarıdaki gibi sabit bir yer olmasa bile işyeri teriminin aşağıdakileri de kapsayacağı belirtilmektedir

- altı ayı (bazı anlaşmalarda 12 ay veya daha uzun süreler öngörülebilmektedir) aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin gözetim faaliyetleri;
- 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 (kimi anlaşmalarda bu tanım yer almamaktadır.)

Anlaşmalara göre, bir ülke mukiminin anlaşmalı olunan diğer ülkede ticari kazanç elde ettiğinin kabulü için yukarıdaki şartlar öngörülürken, aşağıda açıklanacağı üzere konumuz açısından en önemli ortak özelliğın, diğer ülkede vergilendirilebilecek kazancın, **diğer devlette bulunan işyerine atfedilecek kazançla sınırlı olacağı**, bu kazancın da bu işyeri aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya benzer faaliyetlerde bulunan ayrı ve bağımsız bir teşebbüs olsaydı ve işyerini oluşturduğu teşebbüsten tamamen bağımsız bir faaliyet gösterseydi ne kazanç elde edecek ise aynı miktarda bir kazanç kadar olacağı şeklindeki bir belirleme olduğu görülmektedir.

## 2. Dar Mükellefler Açısından Yıllara Sâri Anahtar Teslim Projelerde Vergileme:

Yukarıda özetlenen esaslardan hareketle, makine/teçhizat satışını, montaj ve kurulumunu da üstlenerek yapan yurt dışındaki kurumlar;

- Kimi zaman makine/teçhizatı doğrudan alıcıya satmakta (ithalatı alıcı yapmakta), montaj/kurulum işini ise Türkiye'deki şubesi veya iştiraki ile yapmaktadır. Türkiye'de devamlı bir şubesi veya iştiraki olmayanlar ise yurt dışından getirdikleri personel ile bu işi tamamlamakta, işin görülmesi esnasında gerekli olduğunda Türkiye'den de personel temin etmekte veya işin belli kısımlarını Türkiye'deki kişi ve kurumlara taşere etmektedirler. Bu gibi durumlarda çoğunlukla taraflar arasındaki anahtar teslim satış sözleşmesi üç tarafın da (yurt dışı satıcı-Türkiye'deki şube veya iştirak-alıcı) imzasını taşımaktadır.

Bunlardan birincisinde, yani Türkiye'de devamlı faaliyet gösteren şube veya bir iştirak olduğunda, Türkiye'deki şube/iştirakin Türkiye'de oluşan karı, kestiği montaj/kurulum faturaları ile bu işe ilişkin maliyetler arasındaki farktan müteşekkildir. İşin yıllara sirayet etmemesi halinde, hasılat faturalarından GVK'nun 94/3. Maddesi uyarınca stopaj yapılmaz. Türkiye'deki şube veya iştirak, devamlı olarak Türkiye'de bulunduğu için işin süresine bakılmaksızın kazancını yıllık beyanname ile beyan eder. Yıllara sâri olduğunda da durum aynı olmakla beraber, alıcı tarafından kesilen stopajın, hesaplanan vergiden mahsubu, mahsup edilemeyen kısmın iadesi söz konusu olur.

- Kimi zaman da makine/teçhizatı Türkiye'deki şubeleri veya iştirakleri ithal etmekte, Türkiye'deki şube veya iştirak de makine/teçhizatı monte edip kurduktan sonra çalışır vaziyette alıcıya teslim etmektedir. Bu gibi durumlarda sözleşmenin tarafları ya üç taraftan oluşmakta (yurt dışı satıcı-Türkiye'deki şube veya iştirak-alıcı) ya da alıcı ile Türkiye'deki şube veya iştirak arasındaki sözleşmeye yurt dışındaki satıcı firma garantör olarak imza atmaktadır.

Bu durumda, işin sahibi Türkiye'deki şube/iştirak olup, makine/teçhizat ve montaj/kurulum bedelinden oluşan faturaları ile makine/teçhizat ithal bedeli ve montaj/kurulum masraflarından oluşan maliyet arasındaki fark kadar beyana tabi kar oluşmaktadır. İşin yıllara sari olmaması halinde, alıcı tarafından stopaj yapılmamakta, yıllara sari olması halinde ise makine/teçhizat/montaj/kurulum bedeli yani tüm bedel üzerinden stopaj yapılmakta, yapılan stopaj hesaplanan vergiden mahsup edilmekte, mahsup edilemeyen stopaj iade edilmektedir.

### 3. Anahtar teslim makine/teçhizat satışlarında, dar mükellef kurumun Türkiye’de vergilendirilecek kazancının nasıl tespit edileceği:

Yukarıda belirttiğimiz üzere dar mükellef kurumun Türkiye’deki çalışma şekli değişkenlikler gösterebilmektedir. Bunu iki ana gruba ayırmak mümkündür:

#### 3.1.Yurt dışındaki satıcı firma, Türkiye’deki alıcıya makine/teçhizatı doğrudan satmakta, montaj/kurulum işini ise Türkiye’deki şube/iştirak veya yurt dışından gönderilen personel yapmaktadır.

Bu durumda Türkiye’de elde edilecek kazanç fiilen Türkiye’de yapılan montaj/kurulum işinden elde edilen kazançtır. Türkiye’de bu işi yapan şubenin devamlı mükellefiyeti varsa, o şube zaten tam mükellef olarak diğer işlerden elde ettiği kazançlarla birlikte kurumlar vergisi beyannamesini verir. Aynı bir tüzel kişilik iştirak şeklinde kurulmuşsa, vergisel açıdan onun da durumu aynıdır. Yok eğer Türkiye’de yapılan montaj/kurulum işi, sadece bu iş için yurt dışından gönderilen personelle yapılmışsa, o zaman vergi anlaşması

hükümlerine göre hareket edilir. Anlaşmalarda şantiyeler veya montaj işleri için öngörülen süre ne ise (6 ay, 12 ay gibi) o sürenin altındaki sürelerde, Türkiye’nin vergileme hakkı olmayıp, sadece süreyi aşan durumlarda vergileme hakkı bulunmaktadır. Böyle bir durumda, dar mükellefin Türkiye’de elde ettiği kazanç için yıllık beyanname vermesi gerekmektedir.

Türkiye’nin vergileme hakkı olup da işin yıllara sari iş olduğu durumlarda, alıcı firma tarafından yapılan montaj/kurulum ödemelerinden yapılacak %3 nispetindeki stopaj, hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir, varsa fazlası iade edilir.

Diğer yandan, Maliye İdaresi’nin yıllara sirayet eden montaj ve kurulumu içeren makine/teçhizat satışlarında, makine/teçhizat doğrudan yurt dışından Türkiye’deki yatırımcıya teslim edilse, yani ithalat yatırımcı tarafından yapılsa bile, makine/teçhizat bedeli üzerinde de KVK 30/1-a maddesi uyarınca stopaj yapılması gerektiği yönünde özlgeler vardır. Hatta bu özlgelerde, Türkiye’deki işi bir tam mükellef şube/şirket bile yapsa, eğer iş yurt dışındaki satıcının sorumluluğunda yapılmışsa, işin bir bütün olup makine/teçhizat ve montaj/kurulum ayrımı yapılmaksızın tüm ödemeler üzerinden stopaj yapılması gerektiği belirtilmektedir.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> İstanbul VDB.’nın 11.04.2012 tarih ve B.07.1.GİB.0.06.49-KVK 30-1332 sayılı özlgesi

Kayseri VDB.’nın 19.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-GV-20-496-94 sayılı özlgesi

Kanaatimizce bu görüş açıkça Vergi Anlaşmalarının, Türkiye’deki işyerine atfedilebilen kazancın vergilendirilebileceği hükmüne aykırı bir görüştür. Zira yurt dışından doğrudan Türkiye’deki yatırımcı alıcıya satılan makine/teçhizatın montaj/kurulumu yine yurt dışındaki satıcı tarafından üstlenilmiş olsa bile, yurt dışındaki satıcıya yapılan satışın makine/teçhizat kısmına kazanç izafe etmek mümkün değildir. Montaj/kurulumun üstlenilmesi de buna gerekçe olamaz. Vergi anlaşmalarının 7. Maddelerinde geçen “*bu işyerine atfedilecek kazanç, bu işyeri aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya benzer faaliyetlerde bulunan ayrı ve bağımsız bir teşebbüs olsaydı ve işyerini oluşturduğu teşebbüsten tamamen bağımsız bir nitelik kazansaydı ne kazanç elde edecek ise aynı miktarda bir kazanç olacaktır*” veya bu anlamdaki ifadeler, şayet montaj/kurulumu ilişkisiz bir kişi yapsaydı ne kadar kazanç elde edebilecekse o kadar kazanç izafe edilmesini gerektirir. Üçüncü kişinin işin makine/teçhizat kısmından bir menfaati olamayacağına göre, işin daimi şube veya iştirak tarafından yapılmasında veya yurt dışından gönderilen personel tarafından oluşan işyeri vasıtasıyla yapılmasında durum değişmez, makine/teçhizattan bu işyerine kazanç izafe edilmez.

Nitekim, OECD’nin Model Vergi Anlaşması Yorumlarında, bu duruma ilişkin yorumlar şu şekildedir <sup>2</sup>:

*“35. 5 inci maddenin 3 üncü fıkrası, bir inşaat şantiyesi yapım veya kurma projesine ilişkin sabit bir yer için özel bir kural koyar. Bu tür işe ilişkin sabit bir yer yalnızca on iki ayı aşan bir süre varlığını sürdürmesi durumunda bir işyeridir. Tecrübeler, bu tür işyerlerinin kazançlarının 7. Madde uyarınca atfedilmesi ile ilgili özel problemlere sebebiyet verdiklerini göstermiştir.*

*36. Bu problemler en çok inşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi ile bağlantılı olarak teşebbüsün diğer bölümleri tarafından veya bir ilişkili tarafça malların tedarik edildiği veya hizmetlerin sunulduğu durumlarda ortaya çıkmaktadır. Bu sorunlar herhangi bir işyeri ile ilgili olarak ortaya çıkabilse de, bu problemler inşaat şantiyeleri, yapım veya kurma projeleri açısından daha yoğunlukla ortaya çıkmaktadır. Bu gibi durumlarda kazançları yalnızca teşebbüs tarafından ilgili işyeri vasıtasıyla yürütülen faaliyetler bağlamında bir işyerine atfedilebileceğine dair genel ilkeye büyük dikkat gösterilmesi gerekmektedir.*

*37. Örneğin malların teşebbüsün diğer bölümleri tarafından tedarik edildiği durumlarda, bu tedarikten doğan kazançlar işyeri vasıtasıyla gerçekleştirilen faaliyetlerden doğmaz ve o işyerine atfedilemez. Benzer şekilde hizmetlerin (planlama, tasarım, şablon çizimleri veya teknik danışmanlığın sunulması gibi) işyerinin bulunduğu devletin dışında faaliyet gösteren teşebbüsün bölümleri tarafından sunulmasından doğan kazançlar da işyeri tarafından ifa edilen faaliyetlerden doğmaz ve o işyerine atfedilemez.”,*

<sup>2</sup> Model Vergi Anlaşması (Kısaltılmış Basım) © 2016 Gelir İdaresi Başkanlığı Shf: 126-127



Görüldüğü gibi, makine/teçhizatın doğrudan yatırımcı tarafından ithal edildiği durumda, makine bedeli üzerinden Türkiye'deki şubeye veya işyerine kazanç izafe edilebilirmiş gibi stopaj istenmesi, vergi anlaşmalarına aykırıdır. Bu nedenle de vergilendirme (mevcut durumda stopaj) sadece montaj/kurulum ödemeleri üzerinden yapılmalıdır.

Bu konudaki özelgeye konu bir olayda, Türkiye'deki yatırımcının malı doğrudan ithal ettiği ve ödemesini yurt dışındaki firmaya gerçekleştirirken %3 nispetinde stopaj yaptığı, Türkiye'deki şubenin de işin montaj kısmını üstlendiği ve bu kısım faturaların Türkiye'den kesildiği ve %3 stopaja tabi tutulduğu belirtilmiş ve ithalat yatırımcı tarafından doğrudan yapıp stopaja tabi tutulmasına rağmen, gerek ithalat bedelinin gerekse üzerinden kesilen stopajın merkez tarafından şubeye yazı ile bildirilerek veya dekont edilerek şubenin defterlerinde maliyet olarak alınıp stopajın da mahsup edilip edilmeyeceği sorulmuş ve bu talep uygun görülmüştür.<sup>3</sup>

Bu özelden özellikle bahsetmemizin sebebi, Maliye İdaresi'nin bu konuda kendi içinde çelişki içinde olduğuna dikkat çekmek istememizdir. Bir yandan yurt dışına yapılan makine/teçhizat ödemesi, Türkiye'deki şubeye yapılan hak ediş ödemesiymiş gibi stopaja tabi tutulsun derken bir yandan da aynı bedel Türkiye'de hem hasılat hem de masraf yazılacağından bu işlemin kazanç etkisi sıfır olacak ve haliyle üzerinden kesilen stopajın Türkiye'de yapılan montaj kazancından doğan kazancın vergisinden mahsubu ve büyük olasılıkla da iadesi gündeme gelecektir.

Bir başka deyişle kazanç tutarının sıfır olacağı kesinken ve bu kazançtan vergi çıkmayacakken, sıfır vergiye mahsuben makine teçhizat ödemesinin stopaja tabi tutulmasının yersizliği de ortaya çıkmaktadır. Maliye İdaresi bu özelgeyle, vergi anlaşmalarına uygun şekilde makine/teçhizat kısmına kazanç izafe etmemiş ama bu ödemeden stopaj yapılması gerektiğini belirtmiştir. Bu görüş bile, yapılan uygulamanın yanlışlığını ve hukuksuzluğunu ortaya koymaya yeterlidir.

**3.2. Yurt dışındaki satıcı firma, Türkiye'deki şubesine veya iştirakine makine/teçhizatı doğrudan satmakta, montaj/kurulum işini makine/teçhizat dahil kül halinde Türkiye'deki şube/iştirak yapmaktadır.**

Bu durumda, hak ediş ödemelerinin tamamı üzerinden (iş yıllara sirayet ediyorsa) stopaj yapılması gerektiği mevzuatımız gereğidir. Türkiye'deki şube veya iştirak hak ediş bedelinin tamamını hasılat yazar. Makine/teçhizat bedelinden ve montaj/kurulum masraflarından oluşan maliyetleriyle karşılaştırıldığında ortaya çıkan kazancını beyan eder ve stopajı mahsup eder ve edemediğini iade alır.

<sup>3</sup> Ankara VDB.'nın 15.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32229-8330-998 sayılı özelgesi  
DENET DUYURU  
Sayı : 2017/125/8



Bu modelde tartışılması gereken konu, Türkiye'deki şube veya iştirakin, yurt dışındaki merkez firmadan yaptığı makine/teçhizat ithalatı bedelinin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun transfer fiyatlaması hükümlerine uygun şekilde yapılarak örtülü kazanç dağıtımına sebebiyet verilmemesidir.

Yazımızın önceki bölümlerinde de belirttiğimiz üzere, ister makine/teçhizat doğrudan yatırımcı tarafından ithal edilsin isterse Türkiye'deki şube veya iştirak tarafından ithal edilsin, anahtar teslim sözleşmeler genellikle yurt dışındaki firmanın taraf olduğu veya garantör olduğu şekilde dizayn edilmektedir. Yurt dışındaki firma, işin teknoloji teminini ve anahtar teslim çalışır vaziyette teslimini üstlenerek hemen hemen tüm riskleri üstlenmektedir. Ayrıca yatırımcı ile imzalanan bu sözleşmelerde, işin makine/teçhizat kısmı ile montaj/kurulum kısmı ayrı ayrı pazarlığa tabi tutulup fiyatlandırılmaktadır.

Bu nedenle, transfer fiyatlandırmasının bir alım/satım işleminin ilişkisiz olan taraflar arasında yapılacak olması halinde hangi fiyatlarla yapıyorsa, ilişkili taraflar arasında da aynı fiyattan yapılması yönündeki ilkesinden hareketle, Türkiye'deki şube veya iştirakin de sözleşmede ilişkili olmayan yatırımcı ile bağımsız bir şekilde belirlenen makine/teçhizat fiyatından ithalat yapması bize göre karşılaştırılabilir fiyat esasının uygulanması anlamına gelir. Zaten böyle olduğu içindir ki, bir üst bölümde belirttiğimiz özelgede de ithalat bedelinin yurt dışı merkez firmadan Türkiye'deki şubeye, aynı fiyattan dekont edilmesi uygun görülmüştür.

#### **IV.STOPAJIN TÜRKİYE'DEKİ YATIRIMCI FİRMA TARAFINDAN ÜSTLENİLİP YURT DIŞINA VEYA TÜRKİYE'DEKİ ŞUBE VEYA İŞTİRAKE NET ÖDEME YAPILMASI HALİNİN YATIRIMCI ÜZERİNDE YARATTIĞI HAKSIZ İLAVE MALİYETLER:**

Yukarıdaki bölümlerde, Maliye İdaresi'nin hangi modelle çalışılırsa çalışılsın, makine/teçhizat bedeli üzerinden de stopaj yapılmasını istediğini belirtmiştik. Stopajın satıcının istihkakından kesilerek kendisine kalan tutarın ödenmesi durumunda, yurt dışındaki satıcı firmanın kendisinden makine/teçhizat satışı üzerinden kesilen bu stopajı kendi ülkesinde mahsup etme konusunda sıkıntı yaşayacağı bellidir. Çünkü o ülke mali idareleri, vergi anlaşmasına göre Türkiye'nin yapmaması gereken bir stopajı kendi ülkesinde mahsup ettirmeyeceklerdir.

Satıcı firma bu sıkıntıyı, yukarıdaki özelgede belirtildiği gibi makine/teçhizat bedelini ve üzerinden kesilen stopajı kendi şubesine dekont ederek ve Türkiye'deki şubenin ödeyeceği vergiden mahsup edip, edemediği stopajı ise iade alarak çözebilir.

Ancak stopajın Türkiye'deki yatırımcı firma tarafından üstlenildiği durumda, yurt dışındaki firmanın böyle bir sıkıntısı ve haliyle şubesiyle veya iştirakiyle dekontlaşması gibi ilave işlemlere girmesi gerekmeyecektir. Bununla birlikte,

Türkiye’deki firma bu stopajı kendi karşıladığı için, kendi maliyetleri yaptığı stopaj kadar artmış olacaktır. Çünkü vergi anlaşmalarına göre yapılmaması gereken bir stopajı, sırf vergisel riske girmemek için yapmış olacak ve bunun maliyetini de üstlenmiş olacaktır.

Bizim bu durumda olan yatırımcı firmalara tavsiyemiz, eğer cezalı bir tarhiyat riskine girmemek istiyorlarsa kendilerince üstlendikleri bu haksız stopajları ihtirazi kayıtlarla beyan edip dava yoluna gitmeleridir.

#### V. SONUÇ:

Bu yazımızda, vergi anlaşmalı ülke mukimleri tarafından üstlenilen anahtar teslim makine/teçhizat projelerinde, makine/teçhizatın doğrudan Türkiye’deki yatırımcı firma tarafından ithal edilmesi halinde Maliye İdaresinin stopaj yapmak gerektiği yönündeki özeğelerinin yanlışlığı ile makine/teçhizatı satan yurt dışındaki merkez firma ile onun Türkiye’deki şube veya iştiraki arasındaki makine/teçhizat fiyatlandırmasının ne şekilde belirlenmesi gerektiği belirtilerek çözüm önerileri getirilmiştir.