

Yurt dışından temin edilen hizmetin vergilendirilmesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.6-78926
Tarih	21.03.2017

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü

Sayı : 39044742-KDV.6-78926 21.03.2017

Konu : Yurt dışından temin edilen hizmetin vergilendirilmesi hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; Amerika ve İspanya mukimi firmalardan Türkiye'ye getirilmeksizin e-mail yolu ile mimarlık ve danışmanlık hizmetleri temin ettiğiniz belirtilerek, söz konusu hizmetlerin vergilendirilmesi hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

1- KURUMLAR VE GELİR VERGİSİ KANUNLARI YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanunun 1 inci maddesinde sayılan kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği ifade edilmiştir. Aynı maddenin üçüncü fıkrasında, dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazançları bentler halinde sayılmış olup, söz

konusu fıkranın (c) bendinde "Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları" dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazançları arasında sayılmıştır. Yine aynı maddenin dördüncü fıkrasında ise bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması konusunda, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasında; dar mükellefiyete tabi kurumların *Serbest meslek kazançları* üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmış, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile serbest meslek kazançları üzerinden yapılacak kurumlar vergisi kesinti oranı petrol arama faaliyeti dolayısıyla sağlanacak serbest meslek kazançlarından %5, diğer serbest meslek kazançlarından %20 olarak belirlenmiştir.

Diğer taraftan, hükümleri 1.1.1998 tarihinden itibaren uygulanmakta olan "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması"nın "Serbest Meslek Faaliyetini" düzenleyen 14'üncü maddesinde;

"1. Akit Devletlerden birinin bir mukiminin serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnız bu Devlette vergilendirilebilecektir. Bununla beraber, eğer bu faaliyetler veya hizmetler diğer Devlette icra edilirse ve

a) Mukim bu diğer Devlette bu hizmet veya faaliyetleri icra etmek amacıyla sürekli kullanabileceği bir sabit yere sahip ise veya

b) Mukim bu diğer Devlette, söz konusu hizmet veya faaliyetleri icra etmek amacıyla, herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde, bir veya birkaç seferde, toplam 183 gün veya daha fazla kalırsa;

söz konusu gelir, diğer Akit Devlette de vergilendirilebilir.

Böyle bir durumda olayına göre, ya yalnızca söz konusu sabit yere atfedilebilen gelir, ya da yalnızca bu diğer Devlette bulunulan süre içinde icra edilen hizmet veya faaliyetlerden elde edilen gelir bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Akit Devletlerden birinin bir teşebbüsünün serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnız bu Devlette vergilendirilebilecektir. Bununla beraber, eğer bu hizmet veya faaliyetler diğer Devlette icra edilirse ve eğer:

a) Teşebbüs bu diğer Devlette hizmet ve faaliyetlerin icra edildiği bir işyerine sahip olursa; veya

b) Hizmet veya faaliyetlerin icra edildiği süre veya süreler, herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde, 183 günü aşarsa söz konusu gelir, bu diğer Akit Devlette de vergilendirilebilir.

Böyle bir durumda olayına göre, ya yalnızca söz konusu işyerine atfedilebilen gelir ya da yalnızca bu diğer Devlette icra edilen hizmet veya faaliyetlere atfedilebilen gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir. Her iki durumda da Türkiye Cumhuriyeti, söz konusu gelir üzerinden tevkifat suretiyle vergi alabilir. Bununla beraber, söz konusu gelirin lehdarı, böyle bir vergiye tabi tutulduktan sonra söz konusu gelir dolayısıyla, sanki gelir bu diğer Devlette bulunan bir işyerine atfedilebilirmiş gibi, Anlaşmanın 7 nci maddesi hükümlerine göre, net esasında vergilendirilmeyi tercih edebilir."

hükümlerini öngörmektedir.

Öte yandan, hükümleri 1.1.2004 tarihinden itibaren uygulanmakta olan "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile İspanya Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması"nın "Serbest Meslek Faaliyetini" düzenleyen 14'üncü maddesinde;

"1. Bir Akit Devletin bir gerçek kişisi tarafından serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde edilen gelir, yalnızca bu Devlette vergilendirilebilecektir. Bununla beraber, eğer bu hizmet veya faaliyetler diğer Devlette icra edilirse ve eğer:

a) Bu kiři, bu diğer Devlette bu hizmet veya faaliyetleri icra etmek için sürekli olarak kullanabileceği sabit bir yere sahip ise; veya

b) Bu kişi, bu diğer Devlette, söz konusu hizmet ve faaliyetleri icra etmek amacıyla, 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde, bir veya birkaç seferde toplam 183 gün veya daha fazla kalırsa,

söz konusu gelir, aynı zamanda diğer Akit Devlette de vergilendirilebilir.

Böyle bir durumda olayına göre, ya yalnızca söz konusu sabit yere atfedilebilen gelir, ya da yalnızca bu diğer Devlette bulunulan süre içindeki hizmet veya faaliyetlerden elde edilen gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bir Akit Devlet teşebbüsünün serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnızca bu Devlette vergilendirilebilecektir. Bununla beraber, eğer bu hizmet veya faaliyetler diğer Devlette icra edilirse ve eğer:

a) Teşebbüs, bu hizmet veya faaliyetleri icra etmek üzere bu diğer Devlette bir işyerine sahip olursa; veya

b) Hizmet veya faaliyetlerin icra edildiği süre veya süreler, herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşarsa,

söz konusu gelir, aynı zamanda bu diğer Akit Devlette de vergilendirilebilir.

Böyle bir durumda olayına göre, ya yalnızca söz konusu işyerine atfedilebilen gelir, ya da yalnızca bu diğer Devlette icra edilen hizmet veya faaliyetlere atfedilebilen gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir. Her iki durumda da bu teşebbüs, söz konusu gelir dolayısıyla bu diğer Akit Devlette, bu

Anlaşmanın 7 nci maddesi hükümlerine göre vergilendirilmeyi, yani söz konusu gelir bu diğer Devlette bulunan işyerine atfedilebilirmiş gibi vergilendirilmeyi tercih edebilir. Bu tercih, bu diğer Devletin söz konusu gelir üzerinden tevkifat suretiyle vergi alma hakkını etkilemeyecektir.

3. "Serbest meslek faaliyetleri" terimi, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, artistik, eğitici ve öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra, doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dışçilerin, muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini ve özel mesleki bilgi ve maharet gerektiren diğer faaliyetleri kapsamına alır."

hükümlerine yer verilmiştir.

Buna göre, Anlaşmaların 14'üncü Maddelerinin 1'inci fıkrası gerçek kişiler, 2'nci fıkrası ise teşebbüsler tarafından ifa edilen serbest meslek faaliyetleri nedeniyle elde edilen kazançları düzenlemektedir. Amerika veya İspanya mukimi (yerleşik) gerçek kişilerin ya da teşebbüslerin Türkiye'ye gelmeksizin icra edecekleri serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edecekleri gelirleri vergileme hakkı yalnızca mukim oldukları ülkeye ait olup, Türkiye'nin vergilendirme hakkı bulunmamaktadır. Söz konusu faaliyetlerin Türkiye'de, ABD'de veya İspanya'da yerleşik gerçek kişiler tarafından icra edilmesi durumunda anılan Anlaşmaların 14'üncü Maddesinin 1'inci fıkrasında belirtilen koşullardan birisinin, bu ülkelerde mukim tüzel kişilerce icra edilmesi durumunda ise 14'üncü Maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan koşullardan birisinin gerçekleşmesi halinde, elde edilecek kazançların Türkiye'de iç mevzuat hükümleri uyarınca vergilendirilmesi gerekmektedir.

Faaliyetlerin Türkiye'de icra edildiği durumda vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumluları, ödeme sırasında Amerika veya İspanya mukimi kişilerin ya da teşebbüslerin faaliyet icrası amacıyla Türkiye'de 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde toplam 183 gün veya daha fazla bir süre kalıp kalmama durumunu bilme imkanına sahip olmadığından, söz konusu ödemeler üzerinden vergi tevkifatını yapmaları gerekmektedir.

Kendilerine yapılan ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapılan Amerika veya İspanya mukimi kişiler ya da teşebbüsler, Anlaşma hükümlerinin Türkiye'ye vergi alma hakkı tanımadığı durumda, tevkif edilen vergilerin iadesi için bizzat veya vekilleri vasıtası ile ilgili vergi dairesine başvurabileceklerdir.

Bunun yanı sıra ABD veya İspanya'da mukim teşebbüsler tarafından personel göndermek suretiyle ifa edilen serbest meslek faaliyetlerinde personelin aldığı ücret, maaş ve diğer benzeri gelirler her iki Anlaşmanın da 15'inci Maddesi kapsamında değerlendirilecektir. Dolayısıyla, Amerika ve İspanya mukimi personelin ifa ettiği hizmetler dolayısıyla elde ettiği maaş, ücret ve diğer benzeri gelirleri vergilendirme hakkı, bu hizmet Türkiye'de ifa edilmedikçe, Amerika ve İspanya'ya ait olacaktır. Eğer bu hizmet Türkiye'de ifa edilirse, bu Anlaşmaların 15'inci Maddelerinin 2'nci fıkralarında yer alan koşulların gerçekleşme durumlarına göre elde edilen ücret gelirleri üzerinden Türkiye'nin de vergileme hakkı bulunmaktadır.

Anlaşmanın Türkiye'ye vergi alma hakkı tanıdığı durumlarda, Türkiye'de söz konusu serbest meslek kazançları ve ücret gelirleri üzerinden bu şekilde ödenecek vergiler; Anlaşmaların "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine" ilişkin maddesi çerçevesinde mukim olunan ülkede mahsup edilebilecektir.

Anlaşmanın iç mevzuat hükümlerimize göre değişiklik getirdiği durumlarda Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için Amerika veya İspanya mukimi kişilerin ya da teşebbüslerin Amerika veya İspanya'da tam mükellef olduklarını ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiklerini Amerika veya İspanya yetkili makamlarından alacakları bir belge ile kanıtlamaları ve bu belgenin aslı ile birlikte Noterce veya Amerika veya İspanya'daki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilmiş Türkçe tercümesinin bir örneğini vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz etmeleri gerekmektedir.

2- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

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

1/2 inci maddesinde; her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV ye tabi olduğu,

4/1 inci maddesinde, hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu, bu işlemlerin; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleştirilebileceği,

6 ncı maddesinde işlemlerin Türkiye'de yapılmasının, malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği,

9 uncu maddesinin birinci fıkrasında, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni 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

hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01/05/2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliğinin "I/C.2.1.2.1. İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler" başlıklı bölümünde;

"3065 sayılı Kanunun 1 inci maddesine göre bir hizmetin KDV'nin konusuna girebilmesi için Türkiye'de ifa edilmesi gerekmektedir. Aynı Kanunun (6/b) maddesinde ise Türkiye'de yapılan veya faydalanılan hizmetlerin Türkiye'de ifa edilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'ye tabi olacaktır.

Bu gibi hizmet ifalarında mükellef, esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV'nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir."

açıklamalarına yer verilmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, Amerika ve İspanya mukimi firmalardan e-mail yolu ile temin edilen mimarlık ve danışmanlık hizmetleri KDV ye tabi olup, hizmeti veren firmaların Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde KDV nin tamamının hizmetin gerçekleştiği döneme ait 2 No.lu KDV beyannamesi ile tarafınızdan sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Bu şekilde beyan edilen KDV nin genel usul ve esaslar çerçevesinde 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

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.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026