

**erbest bölgede faaliyette bulunan şirket tarafından yurtdışında mukim grup şirketine yapılan serbest meslek ödemeleri üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı ile KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı**

|                   |                            |
|-------------------|----------------------------|
| <b>Belge türü</b> | Özelge                     |
| <b>Kanun</b>      | KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU |
| <b>Özelge no</b>  | 45404237-130.12.18-187     |
| <b>Tarih</b>      | 11.07.2013                 |

**T.C.**

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

**BURSA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**

**Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü**

**Sayı : 45404237-130.12.18-187**

**11/07/2013**

**Konu : Serbest bölgede faaliyette bulunan şirket tarafından yurtdışında mukim grup şirketine yapılan serbest meslek ödemeleri üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı ile KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve ekinde yer alan belgelerin incelenmesinden; serbest bölgede faaliyette bulunan şirketinizin merkezi İspanya'da bulunan yurtdışı grup şirketlerinden almış olduğu "Mühendislik Hizmetleri, Kurumsal Yönetim ve Destek Hizmetleri ile Ticarileştirme Servis Hizmetleri" ne ilişkin yaptığı ödemeler üzerinden Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının serbest meslek kazançlarında vergilemeyi hüküm altına alan maddelerinde yer alan şartların sağlanması durumunda 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30 ncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre kurumlar vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı ile söz konusu hizmetlerin katma değer vergisine (KDV) tabi olup

olmadığı hususlarında Başkanlığımız görüşünün sorulduğu anlaşılmıştır.

## **KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; Kanunun 1'inci maddesinde sayılan kurumlardan, kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirileceği hükmü yer almış, üçüncü fıkrasında dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar bentler halinde sayılmıştır.

Aynı maddenin 4 üncü fıkrasında ise, bu maddede belirtilen kazanç ve iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması konularında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 7 nci maddesinin 4 numaralı bendinde, dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından serbest meslek kazançlarının Türkiye'de elde edilmiş sayılması için serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiş, aynı maddenin son paragrafında da, "Bu maddenin 3'üncü, 4'üncü, 5'inci ve 7'inci bentlerinde sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır." hükmüne yer verilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde de, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri serbest meslek kazançları üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüş olup, bahse konu vergi kesintisi oranı 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile % 20 olarak belirlenmiştir.

Diğer taraftan, Türkiye Cumhuriyeti ile İspanya Krallığı arasında **Gelir Üzerinden Alınan** Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması'nın serbest meslek kazançlarını 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 kişi, 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." hükmü yer almaktadır.

Anlaşmanın 14 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre, İspanya mukimi grup şirketin Türkiye'ye gelmeksizin İspanya'da icra edeceği serbest meslek hizmetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı yalnız İspanya'ya ait olmaktadır. Eğer bu hizmet ve faaliyetler Türkiye'de Anlaşma'nın 5'inci maddesi kapsamında bir işyeri vasıtasıyla icra edilirse veya Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günden fazla sürede icra edilirse Türkiye'nin de bu gelirleri vergileme hakkı bulunmaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; İspanya mukimi grup şirketi, faaliyetini Türkiye'de icra ettiğinden ve istihkak sahibi teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşan bir süre kalıp kalmaması durumu bilinemeyeceğinden, yapılan serbest meslek ödemeleri üzerinden 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30/1-b maddesi uyarınca %20 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Ancak, serbest meslek ödemeleri vergi tevkifatına tabi tutulan istihkak sahibi teşebbüs Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükümleri çerçevesinde bu ödemelerin Türkiye'de vergilendirilmemesinin gerektiği durumlarda, bizzat veya vekilleri vasıtasıyla, tevkif edilen vergilerin iadesi için ilgili vergi dairesine başvurabileceği tabiidir.

## **KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 inci maddesiyle, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu hüküm altına alınmış ve aynı Kanunun 6 inci maddesinde de işlemlerin Türkiye'de yapılmasının; malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği belirtilmiştir.

KDV Kanununun 17/4-ı maddesi ile de serbest bölgelerde verilen hizmetler KDV den istisna edilmiştir.

Aynı Kanunun 9/1 inci maddesinde ise mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı'nın vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, sorumluluk uygulaması ile ilgili olarak gerek 01/05/2012 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 117 Seri Numaralı KDV Genel Tebliğinin (2.) bölümünde gerekse bu Tebliğin yayımından önceki dönemde geçerli olan 15 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (C) bölümünde; yurt dışındaki firmalara Türkiye'de yaptırılan veya Türkiye'de faydalanılan hizmetlerin KDV ye tabi olacağı, yabancı firmanın Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması halinde söz konusu işleme ait KDV nin, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip, ödeneceği açıklanmıştır.

Bu hükümler çerçevesinde, yurtdışında yerleşik firmaların serbest bölge içinde bilfiil verdikleri hizmetler KDV Kanununun 17/4-ı maddesi uyarınca KDV den istisnadır. Ancak yurtdışından serbest bölgeye yapılan hizmetler ise istisna kapsamına girmeyeceğinden KDV ye tabi tutulacaktır.

Buna göre, yurt dışındaki grup şirketinizin yurtdışından serbest bölgede faaliyette bulunan şirketinize verdiği hizmetlerden şirketinizce Türkiye'de faydalandığından söz konusu hizmetler KDV Kanununun 1/1 inci maddesi uyarınca KDV ye tabi bulunmaktadır.

Öte yandan, yurtdışı grup firmanın Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması halinde söz konusu işleme ait KDV nin, 01/05/2012 tarihinden önce 15 Seri No.lu KDV Genel Tebliği, 01/05/2012 tarihinden sonra da 117 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği uyarınca şirketiniz tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmesi 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.

---

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