

Türkiye mukimi şirketin Fas ve Cezayir'de bulunan şubelerine verilen avukatlık hizmetinin vergilendirilmesi

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	39044742-130[Özelge]-1312115
Tarih	20.11.2023

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları KDV-ÖTV Grup Müdürlüğü

Sayı : E-39044742-130[Özelge]-1312115

20.11.2023

Konu : Türkiye mukimi şirketin Fas ve Cezayir'de bulunan şubelerine verilen avukatlık hizmetinin vergilendirilmesi

İlgi : ... tarihli ve ... evrak kayıt numaralı özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde avukatlık faaliyeti ile iştigal ettiğiniz, ... 'nin Fas Krallığında ve Cezayir'de faaliyet gösteren şubelerinin ve iştiraki olan Cezayir mukimi ... Adi Ortaklığının yurt dışındaki davaları için avukatlık hizmeti verdiğiniz, verilen avukatlık hizmeti nedeniyle serbest meslek makbuzlarını adı geçen Şirketin yurt dışındaki şubeleri ve Adi Ortaklığı adına düzenlediğiniz, ödemelerin ise Fas ve Cezayir ülkelerinin mevzuatının imkan vermemesi nedeniyle ... tarafından yapıldığı belirtilerek, söz konusu avukatlık hizmeti karşılığında yapılan ödemeler üzerinden gelir vergisi stopajı yapıp yapılmayacağı ve verilen hizmetin katma değer vergisi (KDV)'ye tabi olup olmadığı hususlarında Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI YÖNÜNDEN

Türkiye Cumhuriyeti ile Cezayir Demokratik Halk Cumhuriyeti Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması" 01.01.1997 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Anlaşmanın "Serbest Meslek Faaliyetleri" başlıklı 14 üncü maddesinde;

"1. Bir Akit Devlet mukiminin serbest meslek faaliyetlerinden veya bağımsız nitelikteki benzeri diğer faaliyetlerden elde ettiği gelirler, yalnızca bu Devlette vergilendirilebilecektir. Aşağıdaki durumlarda söz konusu gelir, diğer Akit Devlette de vergilendirilebilir:

a) Eğer bu kişi diğer Akit Devlette faaliyetlerini icra etmek için sürekli kullanabileceği bir sabit yere sahip ise, bu durumda yalnızca bu yere atfedilebilen gelir diğer Akit Devlette vergilendirilebilir; veya

b) Eğer bu kişinin bir mali yılda diğer Akit Devlette kalışı, bir veya birkaç seferde toplam 183 günü aşarsa.

"Serbest meslek faaliyetleri" terimi, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, eğitici ve öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin ve muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini kapsamına alır."

hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, ... nin Cezayir'de faaliyet gösteren şubesinin ve iştiraki olan Cezayir mukimi Adi Ortaklığının yurt dışındaki davaları için verilen avukatlık hizmeti karşılığında elde edilen gelirin Türkiye-Cezayir Anlaşmasının 14 üncü maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmekte olup; bu hizmetin, Cezayir'de söz konusu faaliyeti icra etmek amacıyla sürekli kullanabileceğiniz sabit yere sahip olmadıkça veya bir mali yılda Cezayir'de kalış süreniz bir veya birkaç seferde toplam 183 günü aşmaksızın verilmesi durumunda, avukatlık hizmetinden elde edilen gelirler yalnızca Türkiye'de vergilendirilebilecektir.

Yürüttüğünüz bu hizmet için Cezayir'de sürekli kullanabileceğiniz bir sabit yere sahip olmanız veya bir mali yılda Cezayir'de kalış sürenizin bir veya birkaç seferde toplam 183 günü aşması halinde ise; avukatlık hizmetinden elde ettiğiniz gelir Cezayir'de de vergilendirilebilecektir. Cezayir'de bu şekilde ödenen vergi ise, Türkiye-Cezayir Anlaşmasının "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yolları" başlıklı 24 üncü maddesi gereğince; Türkiye'de ödenecek bu gelire ilişkin vergiden mahsup edilmek suretiyle aynı gelir üzerinden iki defa vergi alınması önlenmiş olacaktır. Bununla birlikte mahsup edilen söz konusu miktar, mahsuptan önce hesaplanan gelir vergisinin Cezayir'de vergilendirilebilen gelire isabet eden kısmını aşmayacaktır.

Diğer taraftan, "Türkiye Cumhuriyeti İle Fas Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 01.01.2007 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Anlaşmanın "Serbest Meslek Faaliyetleri" başlıklı 14 üncü maddesinde;

"1. Bir Akit Devlet mukiminin, serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, bu kişi diğer Akit Devlette faaliyetlerini icra etmek amacıyla sürekli kullanabileceği sabit bir yere sahip olmadığı sürece, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Kişinin böyle bir sabit yere sahip olması durumunda gelir, yalnızca söz konusu sabit yere atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

"Serbest meslek faaliyetleri" terimi, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, sanatsal, eğitici veya öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin ve muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini kapsamına alır."

hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, ... nin Fas Krallığında faaliyet gösteren şubesinin yurt dışındaki davaları için verilen avukatlık hizmeti karşılığında elde edilen gelirin Türkiye-Fas Anlaşmasının 14 üncü maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmekte olup, Fas'ta faaliyetlerinizi icra etmek amacıyla sürekli kullanabileceğiniz sabit bir yere sahip olmadığınız sürece bu faaliyetinizden elde edilen gelir yalnızca Türkiye'de vergilendirilecektir.

Fas'ta sürekli kullanabileceğiniz sabit bir yere sahip olmanız durumunda ise; avukatlık hizmetinden elde ettiğiniz gelir bu sabit yere atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, Fas'ta da vergilendirilebilecektir. Böyle bir durumda ise, Fas'ta vergilendirilen bu gelir, Türkiye-Fas Anlaşmasının "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 22 nci maddesinin 1/a bendi uyarınca; Türkiye'de vergiden istisna edilecektir. Ancak, Türkiye'de, geriye kalan gelire ilişkin vergi hesaplanırken istisna edilen gelir sanki vergiden istisna değilmiş gibi bir vergi oranı uygulanabilecektir.

GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

Vergilendirme hakkının Türkiye'ye ait olması durumunda;

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

- "Serbest meslek kazancının tanımı" başlıklı 65 inci maddesinde; "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. ..."

hükümleri yer almaktadır.

Anılan Kanunun 66 ncı maddesinde de serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenlerin, serbest meslek erbabı olduğu hüküm altına alınmıştır.

Serbest meslek faaliyetinin ana unsuru ise faaliyetin sermayeden ziyade şahsi çalışmaya, bilimsel veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması ve bu faaliyetin müstakil bir organizasyon içinde bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.

Anılan Kanunun "Vergi tevkifatı" başlıklı 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında ise kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin maddede bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaları gerektiği hüküm altına alınmış olup, aynı fıkranın (2) numaralı bendinde, yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 236 ncı maddesinde, serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetinde olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre, Fas ve Cezayir'de mukim firmalara yurt dışında verilen serbest avukatlık hizmeti nedeniyle elde edilen gelirin serbest meslek kazancınıza dahil edilerek geçici ve yıllık vergilendirme dönemlerinde beyan edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, yurt dışındaki avukatlık hizmetinizin karşılığı olan ödeme Türkiye'deki tarafından yapıldığından, ödemenin yapıldığı esnada adı geçen şirket tarafından Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin (b) alt bendi uyarınca % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmekte olup tarafınızca da söz konusu ödeme için avukatlık hizmetinden faydalanan şube veya iştirak adına serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı KDV Kanununun;

- 1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin 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 gerçekleşebileceği,

- 6/b maddesinde, hizmet işlemlerinde hizmetin Türkiye'de yapılmasının veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasının işlemin Türkiye'de yapılmasını ifade ettiği,

- 11/1-a maddesinde, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin KDV'den istisna olduğu,

- 12/2 nci maddesinde, bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için, hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması ve hizmetten yurt dışında faydalanılması gerektiği

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "İstisnanın Kapsamı" başlıklı (II/A-2.1.) bölümünde;

"3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesi kapsamında bir hizmetin KDV'den istisna olabilmesi için, aynı Kanunun (12/2) nci maddesine göre;

-Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması,

-Hizmetten yurtdışında faydalanılması

gerekir.

Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapıldığı, yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen fatura ve benzeri belge ile tevsik edilir.

Hizmetten yurtdışında faydalanılmasından kasıt, Türkiye'de yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin yurtdışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması; Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisi bulunmamasıdır.

..." açıklamaları yer almaktadır.

Buna göre, yurt içinde vergi mükellefi olan müvekkiliniz Şirketin yurtdışı şubeleri ve ortaklığının yurtdışındaki davalarına yönelik olarak tarafınızca yurtdışında verilen avukatlık hizmeti, Türkiye'de ifa edilmediğinden ve söz konusu hizmetten yurtdışında faydalanıldığından KDV'nin konusuna girmemektedir.

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