

Filipinler Cumhuriyeti mukiminden internet üzerinden alınan eğitim ve danışmanlık hizmetlerinin vergi kanunları karşısındaki durumu

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	45404237-130[I-21-207]-110017
Tarih	24.05.2023

T.C.

HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI

Gelir İdaresi Başkanlığı

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı

Sayı : E-45404237-130[I-21-207]-110017

24.05.2023

Konu : Filipinler Cumhuriyeti mukiminden internet üzerinden alınan eğitim ve danışmanlık hizmetlerinin vergi kanunları karşısındaki durumu

İlgi : ...tarihli özelge başvuru formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Şirketinizin internet üzerinden yabancı dil eğitimi ve hızlı dil öğrenimi için eğitim yöntemleri üzerine danışmanlık hizmeti verdiği, söz konusu faaliyeti kapsamında Filipinler mukimi ...'dan yine internet üzerinden video konferans veya uygulama yoluyla canlı eğitim ve danışmanlık hizmeti aldığı belirtilerek, alınan bu hizmetler karşılığı yapılan ödemelerin vergi kanunları karşısındaki durumu hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Mükellefler" başlıklı 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilecekleri hükme bağlanmış olup anılan Kanunun;

- "Türkiye'de yerleşme" başlıklı 4 üncü maddesinde,

"Aşağıda yazılı kimseler Türkiye'de yerleşmiş sayılır:

1. *İkametgâhı Türkiye'de bulunanlar (İkametgâh, Kanunu Medenin 19'uncu ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir);*

2. *Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.)",*

- "Mükellefler ve mevzu" başlıklı 6 ncı maddesinde Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirileceği,

- "Kazanç ve iradın Türkiye'de elde edilmesi" başlıklı 7 nci maddesinde, *"Dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edildiği aşağıdaki şartlara göre tayin olunur:*

...

4. Serbest meslek kazançlarında: Serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi,

...

Bu maddenin 3 üncü, 4 üncü, 5 inci ve 7 nci bentlerinde sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödiyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır."

-"Serbest meslek kazancının tarifi" 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 olmıyan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.

..."

hükümlerine yer verilmiştir.

Öte yandan, aynı Kanunun "Vergi tevkifatı" başlıklı 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapmakla yükümlü olanlar sayılmış olup, aynı fıkranın (2) numaralı bendinin (b) alt bendinde, yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden (2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla belirlenen) %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir.

Bu hükümlere göre, Filipinler Cumhuriyeti mukimi kişiden almış olduğunuz eğitim ve danışmanlık hizmetinin serbest meslek hizmeti olarak değerlendirilmesi gerektiğinden, söz konusu eğitim ve danışmanlık hizmeti karşılığı yapacağınız ödemeler üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2/b) bendi uyarınca gelir vergi tevkifatı yapmanız gerekmektedir.

Öte yandan, Filipinler Cumhuriyeti ile ülkemiz arasından yürürlükte olan bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunması halinde öncelikle bu anlaşma hükümlerinin dikkate alınacağı tabiidir.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI YÖNÜNDEN

Filipinler ile akdedilen ve hükümleri 1/1/2017 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanan "Türkiye Cumhuriyeti ile Filipinler Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması"nın (Anlaşma) "Serbest Meslek Faaliyetleri" başlıklı 14 üncü maddesinde;

"1. Bir Akit Devlet mukiminin serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Bununla beraber, söz konusu gelir eğer:

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

(b) bu kişi, bu diğer Devlette herhangi bir oniki aylık dönemde bir (veya birkaç) seferde toplam 183 günü aşan bir süre kalırsa, yalnızca bu diğer Devlette icra ettiği faaliyetlerden elde ettiği gelir bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

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

hükümlerine yer verilmiştir.

Buna göre, Filipinler mukimi gerçek kişinin Türkiye'ye gelmeksizin Filipinler'de icra edeceği serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı yalnızca Filipinler'e aittir.

Ancak, bu faaliyetlerin Türkiye'de bir sabit yer vasıtasıyla icra edilmesi veya herhangi bir 12 aylık dönemde toplam 183 günden fazla süre veya sürelerde icra edilmesi durumunda ise, yalnızca Türkiye'de icra edilen söz konusu faaliyetlerden elde edilen gelir Türkiye'de vergilendirilebilir.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalara göre, Türkiye'nin vergilendirme yetkisinin bulunmaması durumunda, Şirketinizce yapılacak söz konusu ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Öte yandan, ülkemizin akdetmiş olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında, anlaşmaya taraf diğer ülkenin mukimi gerçek veya tüzel kişilerin icra ettikleri serbest meslek faaliyetleri nedeniyle elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesine yönelik olarak 26/9/2017 tarihli ve 30192 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğinde yer verilmiştir.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için söz konusu Filipinler mukimi gerçek kişinin Filipinler'de tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin Filipinler yetkili makamlarından alınacak bir belge (mukimlik belgesi) ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile birlikte Türkçe tercümesinin noterce veya bu ülkedeki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen bir örneğinin vergi sorumlularına ve/veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimizin uygulanacağı tabiidir.

Bununla birlikte özelge başvurunuz ekinde yer alan "ikamet belgesinin" belediyeden alındığı, söz konusu kişinin tüm dünya kazançları üzerinden Filipinler'de vergiye tabi olduğunu göstermediği görülmüş olup Anlaşma hükümlerinden faydalanılabilmesi için yukarıda belirtildiği şekilde Filipinler yetkili makamlarından mukimlik belgesinin alınarak vergi sorumlularına ve/veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

- 1/1 maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin; 1/2 maddesinde de her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV'ye tabi olduğu,

- 6/b maddesinde, hizmet ifalarında, işlemin Türkiye'de yapılmış sayılması için hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasının gerektiği,

- 9/1 maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığının, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği

hüküm altına alınmıştır.

Konu ile ilgili olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinin "I/C-2.1.2.1. İkametgahı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler" başlıklı bölümünde;

"... Buna göre, ikametgahı, 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 ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi bulunmadığından, KDV'nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

Hizmetin vergiden müstesna olması ve hizmetin yurt dışında yapılıp hizmetten yurt dışında faydalanılması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmeyecektir.

KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi için hizmetten Türkiye'de faydalanan muhatabın KDV mükellefi olması şart değildir. KDV mükellefiyeti bulunmayanlar da söz konusu hizmetler nedeniyle KDV tevkifatı yaparak 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmek ve ödemek zorundadır.

..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, Şirketiniz tarafından Filipinler Mukimi şahıstan internet aracılığıyla alınan eğitim ve danışmanlık hizmetlerinden Türkiye'de faydalanılacağından işlem KDV'ye tabi olup, söz konusu eğitim ve danışmanlık hizmet bedelleri üzerinden hesaplanan KDV'nin Şirketiniz tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir. Öte yandan, Şirketinizce 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilerek ödenen KDV'nin 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 zerine 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