

Yurt dışından alınan gemi inşası dizayn, mimarlık ve mühendislik hizmetlerinin vergilendirilmesi.

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.34.17-010.01-1164499
Tarih	30.12.2019

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü

Sayı : 39044742-010.01-1164499 30.12.2019

Konu : Yurt dışından alınan gemi inşası dizayn, mimarlık ve mühendislik hizmetlerinin vergilendirilmesi.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; faaliyet konusu gemi inşaatı, imalatı ve onarımı olan şirketinizin Norveç, İspanya ülkelerinde faaliyet gösteren firmalardan gemi inşası dizayn hizmeti, mimari ve mühendislik (serbest meslek hizmeti) alımlarında bulunduğu belirtilerek, şirketiniz adına düzenlenen hizmet faturalarından Kurumlar Vergisi Kanunu 30 uncu maddesi ve çifte vergi anlaşması gereğince kurum stopajı yapıp yapılmayacağı ve katma değer vergisinin (KDV) beyan edilip edilmeyeceği hususlarında Başkanlığımızın görüşü sorulmaktadır.

KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN :

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; birinci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların yalnız Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış, üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu belirtilmiştir. Anılan maddenin 3 üncü fıkrasının (a) bendinde de Türkiye'de Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun iş yeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançların, (c) bendinde de Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançlarının dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 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 uyarınca 3/2/2009 tarihinden itibaren, diğer serbest meslek kazançlarında %20 olarak belirlenmiştir.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "30.3." bölümünün beşinci ve altıncı paragraflarında;

"Öte yandan, dar mükellefiyete tabi kurumların, Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci bulundurmak suretiyle yaptıkları ticari ve zirai faaliyet kapsamında, bu işyerleri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları (dar mükellef kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri hariç) ve menkul sermaye iratları (kâr payları ile Kanunun 15 inci maddesinin birinci fıkrasında vergi kesintisine tabi tutulan menkul sermaye iratları hariç) üzerinden anılan Kanunun 30 uncu maddesine göre vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Ancak, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilcisi bulunmadan veya Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci bulunsa da bu işyerlerinde yürüttükleri ticari faaliyetle bağlantılı olmamak suretiyle elde ettikleri, serbest meslek kazançlarından, gayrimenkul sermaye iratlarından ve kâr payları hariç menkul sermaye iratlarından Kanunun 30 uncu maddesine göre vergi kesintisi yapılacağı tabiidir. " açıklamaları yapılmıştır.

"Diğer taraftan, "Türkiye Cumhuriyeti ile İspanya Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 01/01/2004 tarihinden itibaren; "Türkiye Cumhuriyeti ile Norveç Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" ise 01/01/2012 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

İspanya ve Norveç mukimi firmalardan gemi inşası dizayn, mimari ve mühendislik hizmeti alımı karşılığında söz konusu firmalara yapılacak ödemelerin vergilendirilme hususunun anılan Anlaşmaların "Serbest Meslek Faaliyetleri"ne ilişkin 14 üncü maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Türkiye-İspanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın (ÇVÖA) 14 üncü maddesinin 2 nci ve 3 üncü fıkraları;

"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 iş yerine 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 iş yerine 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 iş yerine 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, dişçilerin, muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini ve özel mesleki bilgi ve maharet gerektiren diğer faaliyetleri kapsamına alır."

hükümlerini öngörmekte,

Anlaşma'ya ek Protokol'ün 7 nci maddesinde ise;

"Bir Akit Devlet teşebbüsü tarafından diğer Akit Devlette, bu diğer Devlette bulunan görevli personel veya istihdam edilen personel aracılığı ile hizmet veya faaliyetler (aynı veya bağlı projeler için) icra edilir ise, söz konusu hizmet veya faaliyetin bu diğer Devlette icra edildiği kabul edilecektir."

hükmü bulunmaktadır.

Buna göre, İspanya mukimi firmaların Türkiye'ye gelmeksizin İspanya'da icra edeceği serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı yalnız İspanya'ya aittir. Söz konusu

faaliyetlerin Türkiye'de icra edilmesi durumunda ise, İspanya mukimi firmaların bu faaliyetleri Türkiye'de Anlaşma'nın 5 inci maddesi kapsamında bir iş yeri vasıtasıyla icra etmesi veya Türkiye'deki faaliyetlerinin icra edildiği süre veya sürelerin herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günden fazla olması halinde, Türkiye'nin de bu gelirleri iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde vergilendirme hakkı bulunmaktadır.

İspanya mukimi firmaların Türkiye'de serbest meslek icrası için kaldığı sürenin herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşp aşmadığının tespitinde; Türkiye'de serbest meslek faaliyeti sunuluyorsa, aynı veya bağlı proje kapsamındaki faaliyetlerin tamamı ve aynı veya bağlı proje kapsamında sunulan hizmetin Türkiye'ye gönderilen birden fazla personel vasıtasıyla icra edildiği durumda, bunların Türkiye'de toplam kalma süreleri dikkate alınacaktır.

Türkiye-Norveç Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın 14 üncü maddesinin 2, 3 ve 4 üncü fıkraları;

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

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

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

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

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

3. Bir Akit Devlet gerçek kişisi veya teşebbüsü, önceki fıkralar uyarınca diğer Akit Devlette vergilendirildiğinde, bu gerçek kişi veya teşebbüs, söz konusu gelir bu teşebbüsün diğer Devlette bulunan işyerine atfedilebilen bir gelirmiş gibi, bu diğer Devlette, bu Anlaşmanın 7 nci maddesi hükümlerine göre vergilendirilmeyi tercih edebilir. Bu tercih, diğer Devletin, söz konusu gelir üzerinden tevkifat suretiyle vergi alma hakkını etkilemeyecektir.

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

hükümlerini öngörmektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde, Norveç mukimi firmaların Türkiye'ye gelmeksizin Norveç'te icra edeceği serbest meslek hizmetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı yalnız Norveç'e aittir. Eğer bu hizmet veya faaliyetler Türkiye'de Anlaşma'nın 5 inci maddesi kapsamında bir iş yeri vasıtasıyla ya da Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günden fazla sürede icra edilirse Türkiye'nin de bu gelirleri iç mevzuat hükümlerimize göre vergilendirme hakkı bulunmaktadır.

Norveç mukimi firmaların Türkiye'de serbest meslek icrası için kaldığı sürenin herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşip aşmadığının tespitinde; Türkiye'de birden fazla teşebbüse serbest meslek faaliyeti sunuluyorsa, bu faaliyetlerin tamamı ve hizmetin Türkiye'ye gönderilen birden fazla personel vasıtasıyla icra edildiği durumda, bunların Türkiye'de toplam kalma süreleri dikkate alınacaktır.

Söz konusu İspanya ve Norveç mukimi firmaların Türkiye'de icra edeceği serbest meslek faaliyetlerini bir iş yeri vasıtasıyla gerçekleştirmesi durumunda kendilerine yapılacak ödemeler üzerinden vergi sorumlularınca Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30 uncu maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir. Söz konusu firmaların bir iş yeri bulunmaksızın Türkiye'de icra edeceği serbest meslek faaliyeti ise, bu firmanın personelleri vasıtasıyla Türkiye'de yapacağı serbest meslek faaliyetlerini ifade etmektedir. Bu durumda da, Türkiye'nin vergilendirme hakkı ve vergi sorumlularının tevkifat yükümlülüğü, firmaların faaliyet icrası amacıyla Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşan bir süre kalması koşuluna bağlanmıştır. Faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi durumunda, istihkak sahibi firmaların faaliyet icrası amacıyla Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşan bir süre kalıp kalmayacağının yaptıkları serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumlularınca ödeme sırasında belirlenebilir olması ya da bilinmesi mümkün olmayabileceğinden, söz konusu ödemeler üzerinden vergi sorumlularının vergi tevkifatını yapmaları gerekmektedir.

Kendilerine yapılan ödemelerden vergi tevkifatı yapılan firmalar Anlaşma hükümleri çerçevesinde bu ödemelerin Türkiye'de vergilendirilmemesinin gerektiği durumlarda, bizzat veya vekilleri vasıtasıyla, tevkif edilen vergilerin iadesi için ilgili vergi dairesine başvurabileceklerdir.

Diğer taraftan, söz konusu İspanya ve Norveç mukimi firmalar tarafından ifa edilen hizmetlerin anılan Anlaşmaların birer örneği ekte yer alan 12 nci maddesinin 3 üncü fıkrasında düzenlenen "Gayrimaddi Hak Bedelleri" kapsamına giren nitelik taşıması halinde, bu ödemeler üzerinden 12 nci maddenin 2 nci fıkrası uyarınca Türkiye'de % 10 oranında tevkifata tabi tutulması gerekmektedir. Ancak, aynı maddenin 4 üncü fıkrası uyarınca, söz konusu gayrimaddi hak bedelinin İspanya ve Norveç mukimi firmalar tarafından Anlaşma'nın 5 inci maddesi çerçevesinde Türkiye'de bulunan bir iş yeri veya sabit yer vasıtasıyla elde edilmesi ve söz konusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu iş yeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunması halinde vergileme, 12 nci maddenin 2 nci fıkrasında belirtilen yüzde 10 vergi oranı dikkate alınarak değil, duruma göre 7 nci maddeye ilişkin "Ticari Kazançlar" veya 14 üncü maddeye ilişkin

"Serbest Meslek Faaliyetleri" kapsamında iş yeri veya sabit yer kazançlarıyla birlikte Türkiye'de yapılacaktır.

İspanya ve Norveç firmalarının söz konusu hizmetler nedeniyle elde ettiği gelirlerin ilgili Anlaşma hükümlerine göre vergilendirme hakkının Türkiye'de olması durumunda, Türkiye'de elde edilen gelirler dolayısıyla Türkiye'de ödenecek vergi, İspanya ve Norveç Anlaşması'nın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin sırasıyla 22 nci ve 23 üncü maddesinin 1 inci fıkrası çerçevesinde İspanya'da ve Norveç'te bu gelire ilişkin ödenecek vergiden mahsup edilebilecektir.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için Türkiye mukimi şirkete hizmet veren söz konusu firmaların İspanya'da ve Norveç'te tam mükellef olduklarını ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkelerde vergilendirildiklerini İspanya ve Norveç yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlamaları ve bu belgenin aslı ile Noterce veya bu ülkelerde bulunan Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen Türkçe tercümesinin bir örneğini vergi sorumlularına ve ilgili vergi dairesine ibraz etmeleri gerekmektedir.

KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN :

3065 sayılı KDV Kanununun;

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

4/1 inci maddesinde, hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu ve 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/b maddesinde, işlemlerin Türkiye'de yapılmasının, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği,

9/1 inci maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, iş yerinin, kanunî 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,

13/a maddesinde, faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler ve faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olanlara bu

araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılacak teslim ve hizmetlerin KDV den istisna olduğu

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/B-1.) bölümünde, deniz, hava ve demiryolu taşıma araçların tesliminde, tadil, bakım ve onarımında, imal ve inşası ile ilgili alımlarda istisna uygulamasına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Aynı Tebliğin (2.1.2.1.1.) bölümünde ise, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetlerin KDV'ye tabi olacağı, bu gibi hizmet ifalarında mükellef, esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV'nin tamamının hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödeneceği belirtilmiştir.

Buna göre, Norveç ve İspanya'da faaliyet gösteren firmalardan temin ettiğiniz gemi inşası dizayn hizmeti, mimari ve mühendislik hizmetlerinin 3065 sayılı Kanunun 13/a maddesine ilişkin olarak vergi dairesince tarafınıza verilecek olan istisna belgesinde bulunması halinde istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır. Söz konusu hizmetlerin istisna kapsamına girmemesi halinde bu hizmetlerden Türkiye'de faydalandığından bu hizmetler 3065 sayılı KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre KDV'ye tabi olacak ve bu hizmetler nedeniyle hesaplanan KDV şirketiniz tarafından 2 No.lu KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenecektir.

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