

Malezya şirketinden ihale yoluyla satın alınan hizmet karşılığında ödenecek hakediş ödemelerinin KVK KDV ve Damga vergisi açısından değerlendirilmesi.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.42.16.01-125[30-2012-2508]-76
Tarih	22.08.2013

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

KONYA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü)

Sayı : 31435689-125[30-2012-2508]-76

22/08/2013

Konu : Malezya şirketinden ihale yoluyla satın alınan hizmet karşılığında ödenecek hakediş ödemelerinin KVK KDV ve Damga vergisi açısından değerlendirilmesi.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Belediyeniz tarafından ihalesi yapılan "... Bahçesi, Müzesi, Yaptırılması ve İşletilmesi İçin Ön ve Uygulama Projelerinin Hazırlatılması İşİ"nin yabancı istekli ... ticari unvanlı Malezya şirketi üzerinde kaldığını, ihale yolu ile satın alınacak işin mahiyetinin yapım işine yönelik projelerin hazırlatılması olduğunu, anılan şirketin Türkiye’de herhangi bir çalışma ofisi ve adresinin bulunmadığını belirterek, söz konusu iş kapsamında bu firmadan satın alınacak hizmet karşılığında yapılacak hak ediş ödemelerinde kurumlar vergisi, KDV ve Damga vergisi uygulanıp uygulanmayacağının tarafınıza bildirilmesi istenilmektedir.

1- KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; birinci madde de 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.

Aynı Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasında; dar mükellefiyete tabi kurumların anılan fıkarda bentler halinde sayılan kazanç ve iratları 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 kesintisi oranı; petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan % 5, diğer serbest meslek kazançlarından % 20 olarak belirlenmiştir.

Konu ile ilgili olarak 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin **“22.2.3. Serbest meslek kazançları”** başlıklı bölümünde;

“Serbest meslek faaliyeti, esas itibarıyla gerçek kişilerce icra edilen ve Gelir Vergisi Kanununun 65 inci maddesinde tanımlanan faaliyet türüdür. Dar mükellef kurumların bu tür kazanç elde etmeleri ise istihdam ettikleri personelleri aracılığı ile olmaktadır.

Serbest meslek kazançlarının Türkiye’de elde edilmiş sayılması için serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekir.

Türkiye’de değerlendirme, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

...” denilmektedir.

Diğer taraftan, "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Malezya Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 01.01.1997 tarihinden itibaren uygulanmakta olup, ... Belediyesi tarafından ihalesi yapılan ve ticari unvanlı Malezya şirketinden alınacak olan, "... Bahçesi, Müzesi Yaptırılması ve İşletilmesi için Ön ve Uygulama Projelerinin Hazırlanması" hizmetinin söz konusu Anlaşma'nın "Serbest Meslek Faaliyetleri"ni düzenleyen 14 üncü maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Söz konusu maddenin 1 inci fıkrası;

“1. Bir Akit Devlet mukiminin serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnızca bu Devlette vergilendirilebilecektir. Bununla beraber, sözkonusu hizmetler ve faaliyetler bu diğer Devlette icra edilirse ve eğer:

a) bu kişi, bu diğer Devlette hizmet ve faaliyetlerini icra etmek amacıyla sürekli kullanabileceęi bir sabit yere sahipse; veya

b) bu kişi, bu diğer Devlette hizmet veya faaliyetlerini icra etmek üzere ilgili takvim yılı içinde, bir veya birkaç seferde toplam 183 günü aşan bir süre kalırsa,

aynı zamanda bu diğer Akit Devlette de vergilendirilebilir.

Böyle bir durumda olayına göre, ya yalnızca sözkonusu sabit yere atfedilebilen gelir ya da yalnızca bu diğer Devlette bulunulan süre içinde hizmet ve faaliyetlerden elde edilen gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.”

hükümlerini öngörmektedir.

Buna göre, Malezya mukimi bir teşebbüsün Türkiye’ye gelmeksizin Malezya’da icra edeceği serbest meslek hizmetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı yalnız Malezya’ya aittir. Eğer bu hizmet veya faaliyetler Türkiye’de Anlaşmanın 5 inci maddesi kapsamında bir işyeri vasıtasıyla icra edilirse veya Türkiye’de ilgili takvim yılı içinde, bir veya birkaç seferde toplam 183 günden fazla sürede icra edilirse Türkiye’nin de bu gelirleri vergileme hakkı bulunmaktadır.

Malezya mukimi teşebbüslerin Türkiye’de icra edecekleri serbest meslek faaliyeti, bu teşebbüslerin personelleri vasıtasıyla Türkiye’de yapacakları serbest meslek faaliyetlerini ifade etmektedir. Faaliyetin Türkiye’de icra edilmesi durumunda, yaptıkları serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumluları, tevkifat yükümlülüğünün doğduğu sırada, istihkak sahibi teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla Türkiye’de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşan bir süre kalıp kalmama durumunu bilemeyeceğinden söz konusu ödemeler üzerinden vergi tevkifatını yapmak durumundadırlar.

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

Malezya teşebbüsünün Türkiye’de serbest meslek icrası için kaldığı sürenin ilgili takvim yılı içinde toplam 183 günü aşıp 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.

Diğer taraftan, söz konusu hizmet kapsamında Malezya’dan gönderilecek personelin elde ettiği ücret gelirlerinin vergilendirilmesi konusunun ise Anlaşma’nın “Bağımlı Faaliyetler”e ilişkin 15 inci maddesi çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Anılan maddenin 1 ve 2 nci fıkraları aşağıdaki

gibidir;

“1. 16, 18, 19 ve 20 nci maddelerin hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet akdi dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri menfaatler, bu hizmet diğer Akit Devlette ifa edilmedikçe, yalnızca bu Devlette vergilendirilebilecektir. Eğer hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen gelir bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. 1 inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette ifa ettiği hizmet dolayısıyla elde ettiği gelir, eğer:

a) Gelir elde eden kişi, bu diğer Devlette, ilgili takvim yılı içinde, bir veya birkaç seferde toplam 183 günü aşmayan bir süre kalırsa, ve

b) Ödeme diğer Devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılırsa, ve

c) Ödeme, işverenin diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinden yapılmazsa, yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilecektir.”

Malezya teşebbüsü personelin, anılan hizmet karşılığında elde edecekleri ücretlerin Türkiye’de vergilendirilmesi için yukarıda 2 nci fıkrada belirtilen koşullardan en az birinin ihlal edilmesi gerekmektedir. Bu üç şartın topluca gerçekleştiği durumda ise vergileme Malezya’da yapılacaktır.

Anlaşma hükümlerine göre serbest meslek kazançları veya ücret gelirleri yönünden yukarıda bahsedilen ve Türkiye’de vergi ödenmesi durumunda ödenen bu vergiler; Anlaşma’nın “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi”ne ilişkin 22 nci maddesi çerçevesinde Malezya’da mahsup edilebilecektir.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için söz konusu Malezya şirketinin ve bu şirketin Türkiye’de üstlendiği proje için Malezya’da mukim kişileri istihdam ederek Türkiye’de çalıştırması durumunda bu kişilerin Malezya’da tam mükellef olduklarının ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiklerinin Malezya yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile noterce veya Malezya’daki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen Türkçe tercümesinin bir örneğinin vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.

2- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun; 1/1 inci maddesinde ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye’de yapılan teslim ve hizmetlerin; 1/2 nci maddesinde, her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV ye tabi olduğu hükme bağlanmış; Kanunun 9 uncu maddesinde ise vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları vergi alacağının ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Bakanlığımıza yetki verilmiştir.

Bu yetkiye dayanarak yayımlanan 117 seri no.lu KDV Genel Tebliğinde katma değer vergisi tevkiyatına ilişkin açıklamalara yer verilmiş olup, Tebliğin **“2.1. İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi Ve İş Merkezi Türkiye’de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler”** başlıklı bölümünde, ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanların Türkiye’de yaptığı hizmetler ile bunların yurtdışında yaptığı ancak Türkiye’de faydalanılan hizmetlerin KDV ye tabi olduğu ve bu gibi hizmet ifalarında mükellef esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanların, KDV nin tamamının hizmetten faydalanan yurtiçindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödeneceği belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, Malezya menşeli ... unvanlı şirketin, Belediye yapacağı bahçe proje çalışmaları KDV ye tabi olup, söz konusu faaliyetler kapsamında hesaplanan katma değer vergisinin, adı geçen firmanın Türkiye’de KDV mükellefiyeti bulunmadığından anılan Tebliğin “2.1. İkametgahı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye’de Bulunmayanlar” başlıklı bölümünde yapılan açıklamalara göre Kurumunuzca sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

3- DAMGA VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu; 3 üncü maddesinde, damga vergisi mükellefinin, kağıtları imza edenler olduğu ve resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait düzenlenen kağıtların damga vergisini kişilerin ödeyeceği; 8 inci maddesinde, bu Kanunda yazılı resmi daireden maksadın, genel ve özel bütçeli idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köyler olduğu, bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerin resmi daire sayılmayacağı hükme bağlanmıştır.

Mezkur Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "I-Akitlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün A/1 fıkrasında, belli parayı ihtiva eden mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknamelerin; "IV-Makbuzlar ve diğer kağıtlar" başlıklı bölümünün 1/a fıkrasında, resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler (avans olarak yapılanlar dahil) nedeniyle kişiler tarafından resmi dairelere verilen ve belli parayı ihtiva eden makbuz ve ibra senetleri ile bu ödemelerin resmi daireler nam ve hesabına, kişiler adına açılmış veya açılacak hesaplara nakledilmesini veya emir ve havalelerine tediyasını temin eden kağıtların nispi damga vergisine tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır. Kanuna ekli (1) sayılı tablonun I/A-1 ve IV/1-a fıkralarındaki kağıtlara ilişkin damga vergisi oranları; 2009/15725 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 1/1/2010-31/12/2012 tarihleri arası için binde 8,25; 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 1/1/2013 tarihinden itibaren binde 9,48 olarak belirlenmiştir.

Buna göre,

- “...Bahçesi, Müzesi Yaptırılması ve İşletilmesi İçin Ön ve Uygulama Projelerinin Hazırlanması” işi için ihaleyi kazanan yabancı firma ile resmi daire olan Belediyemiz arasında 22/08/2012 tarihinde düzenlenen sözleşmeye ait damga vergisinin, Damga Vergisi Kanununa göre kişi konumunda bulunan

yurtdışındaki firmalardan tahsil edilmesi ve sürekli damga vergisi mükellefiyetiniz çerçevesinde damga vergisi beyannamesine dahil edilerek makbuz mukabili ödenmesi,

- Söz konusu hizmet alımına ilişkin ödemelerin (avans olarak yapılanlar dahil) belediyeniz nam ve hesabına, kişiler adına açılmış veya açılacak hesaplara nakledilmesini veya emir ve havalelerine tediyesini temin eden kağıtlara ait damga vergisinin ise, kağıtların düzenlendiği tarihte geçerli nispet esas alınmak suretiyle Belediyeniz tarafından yapılacak ödemelerden kesilerek muhtasar beyannameye dahil edilmesi ve istihkaktan kesinti suretiyle 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