

İtalya ve ABD mukimi firmalardan alınan tasarım ve halkla ilişkiler hizmetleri karşılığında yapılan ödemelerden KDV ve Kurumlar Vergisi açısından tevkifat yapıp yapılamayacağı

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-125[30-2019/199]-1210036
Tarih	20.10.2022

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 62030549-125[30-2019/199]-1210036

20.10.2022

Konu : İtalya ve ABD mukimi firmalardan alınan tasarım ve halkla ilişkiler hizmetleri karşılığında yapılan ödemelerden KDV ve Kurumlar Vergisi açısından tevkifat yapıp yapılamayacağı

İlgi : 18/04/2019 tarih ... sayılı özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, şirketinizin yurt içine satış yapılmaksızın yurt dışına çanta ve aksesuar satışı yaptığı ve yurt dışına satışını yaptığınız söz konusu mallara ilişkin Amerika Birleşik Devletleri'nden halkla ilişkiler, İtalya'dan ise tasarım hizmeti alındığı belirtilmiş olup bu hizmetler için ödenen bedeller üzerinden katma değer vergisi ile kurumlar vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmuştur.

I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanunun birinci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış ve aynı maddenin üçüncü fıkrasında da dar mükellefiyette kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu belirtilmiştir.

Aynı Kanunun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların maddede 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 kesintisi yapılacağı belirtilmiş olup, maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde serbest meslek kazançlarından, ikinci fıkrasında ise ticari veya zirai kazanç dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Vergi kesintisi oranları, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlarda % 5, diğer serbest meslek kazançlarında % 20, gayrimaddi hak bedeli ödemelerinde de % 20 olarak belirlenmiştir.

II- ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI YÖNÜNDEN

"Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 01.01.1998 tarihinden itibaren, "Türkiye Cumhuriyeti ile İtalya Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" ise 01.01.1994 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Şirketinizce ABD'den alınan halkla ilişkiler ve İtalya'dan alınan tasarım hizmetlerinin, sırasıyla Türkiye-ABD ve Türkiye-İtalya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının "Serbest Meslek Faaliyetleri"ni düzenleyen 14 üncü maddeleri çerçevesinde değerlendirilmeleri gerekmektedir.

Türkiye ile ABD arasındaki Çifte Vergilendirme Anlaşmasının "Serbest Meslek Kazançları"nı düzenleyen 14 üncü maddesi;

"1. Akit Devletlerden birinin bir mukiminin serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnız bu Devlette vergilendirilebilecektir. Bununla beraber, eğer bu faaliyetler veya hizmetler diğer Devlette icra edilirse ve

a) Mukim bu diğer Devlette bu hizmet veya faaliyetleri icra etmek amacıyla sürekli kullanabileceği bir sabit yere sahip ise veya

b) Mukim bu diğer Devlette, sözkonusu hizmet veya faaliyetleri icra etmek amacıyla, herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde, bir veya birkaç seferde, toplam 183 gün veya daha fazla kalırsa;

sözkonusu gelir, 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 icra edilen hizmet veya faaliyetlerden elde edilen gelir bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Akit Devletlerden birinin bir teşebbüsünün serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnız bu Devlette vergilendirilebilecektir. Bununla beraber, eğer bu hizmet veya faaliyetler diğer Devlette icra edilirse ve eğer:

a) Teşebbüs bu diğer Devlette hizmet ve faaliyetlerin icra edildiği bir işyerine sahip olursa veya

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

söz konusu gelir, 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 Türkiye Cumhuriyeti, söz konusu gelir üzerinden tevkifat suretiyle vergi alabilir. Bununla beraber, söz konusu gelirin lehdarı, böyle bir vergiye tabi tutulduktan sonra söz konusu gelir dolayısıyla, sanki gelir bu diğer Devlette bulunan bir işyerine atfedilebilirmiş gibi, Anlaşmanın 7 nci maddesi hükümlerine göre, net esasında vergilendirilmeyi tercih edebilir."

hükümlerini, Türkiye - İtalya Anlaşmasının 14 üncü maddesi ise;

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

a) Kişi bu diğer Devlette bu faaliyetleri icra etmek için sürekli kullanabileceği bir sabit yere sahip ise; veya

b) Kişi bu diğer Devlette, söz konusu hizmet veya faaliyetleri icra etmek amacıyla 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde, bir veya birkaç seferde 183 gün veya daha fazla kalırsa,

söz konusu gelir, aynı zamanda 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 icra edilen hizmet veya faaliyetlerden elde edilen gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bir Akit Devlet teşebbüsünün serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnız bu Devlette vergilendirilebilecektir. Bununla beraber, eğer bu 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) Hizmetlerin icra edildiği süre veya süreler, herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşarsa,

sözkonusu gelir, aynı zamanda bu diğer Akit Devlette de vergilendirilebilir.

Böyle bir durumda, olayına göre, ya yalnızca sözkonusu 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, sözkonusu gelir dolayısıyla bu diğer Akit Devlette bu Anlaşmanın 7 nci maddesi hükümlerine göre vergilendirilmeyi, yani sözkonusu gelir bu diğer Devlette bulunan bir işyerine atfedilebilirmiş gibi vergilendirilmeyi tercih edebilir. Bu tercih, bu diğer Devletin sözkonusu gelir üzerinden tevkif suretiyle vergi alma hakkını etkilemeyecektir.

" hükümlerini öngörmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, ABD'den alınan halkla ilişkiler ve İtalya'dan alınan tasarım hizmetlerinin, bu ülkelerde mukim gerçek bir kişiden alınması halinde ilgili Anlaşmanın 14 üncü maddesinin 1 inci fıkrası uygulanacak olup, bu kişilerin Türkiye'ye gelmeksizin icra edecekleri söz konusu hizmetler dolayısıyla elde edecekleri gelirleri vergileme hakkı yalnızca bu ülkelere ait olacaktır. Eğer bu hizmetler Türkiye'de sabit bir yer vasıtasıyla ya da Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde 183 gün veya daha fazla süre kalınarak icra edilirse Türkiye'nin de bu sabit yere atfedilebilen geliri ya da Türkiye'de bulunulan sürede icra edilen hizmetten elde edilen geliri vergilendirme hakkı olacaktır.

Söz konusu halkla ilişkiler ve tasarım hizmetlerinin ABD veya İtalya mukimi bir tüzel kişiden alınması halinde ise ilgili Anlaşmanın 14 üncü maddesinin 2 inci fıkrası dikkate alınacak olup, teşebbüsün Türkiye'ye gelmeksizin icra edeceği tasarım hizmeti dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı yalnızca bu ülkelere ait olacaktır. Ancak bu hizmet Türkiye'de 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 işyerine atfedilebilen geliri ya da Türkiye'de bulunulan sürede icra edilen hizmetten elde edilen geliri vergilendirme hakkı olacaktır.

Bununla birlikte, İtalya mukimi kişi tarafından hazırlanan tasarımlara ilişkin telif haklarının şirketinize ait olmayıp İtalya mukimi kişide kalması durumunda Türkiye - İtalya Anlaşmasının "Gayrimaddi Hak Bedelleri" başlıklı 12 nci maddesi hükümleri kapsamında değerlendirme yapılacağı tabiidir.

Türkiye'de bu şekilde ödenen vergi, Türkiye-ABD ve Türkiye-İtalya Anlaşmalarının "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 23 üncü maddeleri gereğince, ABD veya İtalya'da ödenecek bu gelire ilişkin vergiden mahsup edilmek suretiyle aynı gelir üzerinden iki defa vergi alınması önlenmiş olacaktır.

Diğer taraftan, yabancı ülke mukimi gerçek veya tüzel kişilerin icra ettikleri serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetleri nedeniyle elde ettikleri gelirlerin Türkiye'de vergilendirilmesine ilişkin olarak 26.09.2017 tarih ve 30192 sayılı Resmi Gazete ile yayımlanmış olan "4 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği"nin de dikkate alınması gerekmektedir.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için ABD veya İtalya mukimlerinin ABD veya İtalya 'da tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkelerde vergilendirildiğinin ABD veya İtalya yetkili makamlarından alınacak mukimlik belgesi ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile birlikte noterce veya o ülkelerdeki Türk

Konsolosluklarınca tasdik edilen Türkçe tercümesinin bir örneğinin vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir. Mukimlik belgesinin ibraz edilmemesi durumunda ise, ilgili Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimizin uygulanacağı tabiidir.

III- KDV YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

- 1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin,
- 6/b maddesinde, işlemlerin Türkiye'de yapılmasının, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği,
- 9 uncu maddesinde ise, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî 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;

- "İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler" başlıklı (I/C-2.1.2.1) bölümünün "2.1.2.1.1. Genel Olarak" başlıklı ayrımında;

"3065 sayılı Kanunun 1 inci maddesine göre bir hizmetin KDV nin konusuna girebilmesi için Türkiye'de ifa edilmesi gerekmektedir. Aynı Kanunun (6/b) maddesinde ise Türkiye'de yapılan veya faydalanılan hizmetlerin Türkiye'de ifa edilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

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

- "Beyan" başlıklı (I/C-2.1.1.1.1) bölümünde ise;

"Tevkifat, genel bütçeli idareler hariç, tevkifata tabi işlemin yapıldığı dönemde vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilir.

Tevkifat kapsamındaki işlemlerde vergiyi doğuran olay bakımından özellikli bir durum söz konusu olmayıp, bu işlemlere ilişkin KDV'nin beyan dönemi 3065 sayılı Kanunun 10 uncu maddesine göre tespit edilir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizin yurt dışına yapacağı ihracat işlemlerine yönelik olarak yurt dışında ABD mukimi firmadan alacağı halkla ilişkiler hizmeti, ihraç edilen mallar yurt dışında tüketileceğinden ve dolayısıyla hizmetten de yurt dışında faydalanılacağından KDV'nin konusuna girmemekte olup, söz konusu hizmet alımı karşılığında yurt dışında mukim firmaya yapmış olduğunuz ödemeler üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV tevkifatı yapılmayacaktır.

Öte yandan Türkiye içinde ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan İtalya mukimi firmadan alınan tasarım hizmeti KDV'ye tabi olup, alınan hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarının, Şirketiniz tarafından 2 No.lu KDV beyannamesiyle sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 09.09.2026