

İsviçre mukimi firmadan alınan hizmetin K.V. ve KDV Kanunu karşısındaki durumu

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.34.17-010-600420
Tarih	02.07.2018

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü

ACELE

Sayı : 39044742-010-600420

02.07.2018

Konu : İsviçre mukimi firmadan alınan hizmetin K.V. ve KDV Kanunu karşısındaki durumu

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Şirketiniz tarafından İsviçre mukimi ... firmasından, üretim konusu ile ilgili yurtdışından yapılacak hammadde ve yardımcı malzeme alımları için en iyi fiyat ve vade koşullarının sağlanması, en iyi sözleşme koşullarının oluşturulması, mal ve hizmet alımlarına yönelik etkinliklerin yönetiminin sağlanması, yurtdışından yapacağınız hammadde, yardımcı madde, yedek parça vb. alımlarda lojistik hizmet sözleşmelerinin belirlenmesi, finansal ve kredi yönetimi ve kullanılması, finansal risk, döviz takası (swap), yeni faaliyetlerin geliştirilmesi, pazarlama ve PR yardım ve koordinasyon ve sigorta poliçeleri hakkında destek sağlanması konularında hizmet alımında bulunduğu, İsviçre mukimi firmanın Türkiye'de herhangi bir iş yerinin bulunmadığı, hizmetin verilme süresinin herhangi bir 12 aylık dönemde 183 günü geçmediği belirtilerek, söz konusu hizmet alımlarının Kurumlar

Vergisi Kanunu ile Katma Değer Vergisi Kanunu karşısındaki durumu hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmiştir.

A- KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; Kanunun 1 inci maddesinde sayılan kurumlardan, kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, dar mükellefiyet esasına göre sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirileceği, üçüncü fıkrasında dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratların neler olduğu, dördüncü fıkrasında da bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması konularında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun "Safi Kurum Kazancı" başlıklı 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında, kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 38 inci maddesinde ise; Bilanço esasına göre ticari kazancın teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise bu farka ilave olunacağı ile ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hüküm altına alınmıştır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "8.7. Holding şirketlerin genel idare giderlerinin bağlı şirketlere dağıtımı" bölümünde, holding şirketler tarafından bağlı şirketlere araştırma ve geliştirme, finansman temini, pazarlama ve dağıtım, yatırım projelerinin hazırlanması, hedeflerin tayini, planlama, örgütlendirme kararlarının uygulanması, bilgisayar hizmetleri, sevk ve idare, mali revizyon ve vergi müşavirliği, piyasa araştırmaları, halkla ilişkilerin tanzimi, personel temini ve eğitimi, muhasebe organizasyon ve kontrolü, hukuk müşavirliği konularında hizmet verilebildiği belirtilmiştir. Bu tür hizmetlerin mutlaka verilmiş olması, kesilen faturada hizmet türünün ayrıntılı olarak belirtilmesi ve tek

faturada birden fazla hizmet bedelinin bir arada yer alması halinde, her hizmet bedelinin ayrı ayrı gösterilmesi şartıyla, holding tarafından verilen hizmetlerin bağlı şirketlerce gider yazılabileceği ifade edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirilemeyeceği; 13 üncü maddesinde ise, kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması durumunda, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun "Dar mükellefiyette vergi kesintisi" başlıklı 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmü getirilmiş olup maddenin;

- birinci fıkrasının (b) bendinde dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri serbest meslek kazançları üzerinden, (c) bendinde gayrimenkul sermaye iratları üzerinden,
- ikinci fıkrasında ticari veya zirai kazanca 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,
- üçüncü fıkrasında ise tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iş yeri veya daimî temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden

kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmış olup kesinti oranı 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile petrol arama faaliyeti dolayısıyla sağlanacak serbest meslek kazançlarından %5, diğer serbest meslek kazançlarından %20, gayrimenkul sermaye iratlarından %20, gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden %20, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları (5520 sayılı Kanunun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan kazançlar hariç) üzerinden de %15 olarak belirlenmiştir.

Buna göre,

- İsviçre mukimi ... tarafından sunulan hizmetlerin, Şirketinizin talebi doğrultusunda ve bu talebine uygun olarak sunulan hizmetler olması durumunda, yurt dışında mukim söz konusu şirkete bu hizmetleri karşılığında yapılan ödemelerin serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi ve Kurumlar Vergisi Kanununun 30/1-b maddesine göre %20 oranında vergi kesintisine tabi tutulması,

- İsviçre mukimi ...'nın sahip olduğu bilgilerin, üçüncü kişilerle paylaşma hakkınız olmaksızın, Şirketinize kullandırılması şeklinde verilen hizmetler olması durumunda ise bunun karşılığında yapılan ödemelerin gayrimenkul sermaye iradı olarak Kurumlar Vergisi Kanununun 30/1-c maddesine göre %20 oranında vergi kesintisine tabi tutulması,

- İsviçre mukimi ...'nın sahip olduğu bilgilerin, üzerinde serbestçe tasarruf edebileceğiniz şekilde (gayrimaddi hak devrini içermesi gibi) Şirketinize kullandırılması suretiyle sunulan hizmetler olması durumunda ise Şirketinizce yapılan ödemelerin Kurumlar Vergisi Kanununun 30/2 maddesine göre gayrimaddi hak ödemesi olarak %20 oranında vergi kesintisine tabi tutulması,

- Şirketinize sunulan hizmetlerin gayrimaddi hak bedelini ve serbest meslek hizmetini bir arada içermesi halinde her iki gelir unsuruna isabet eden tutarların transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle yapılacak kesinti tutarlarının ayrı ayrı hesaplanması

gerekmektedir.

Öte yandan, Şirketiniz tarafından İsviçre mukimi ...'dan temin edilen hizmetlerle ilgili olarak yapılan emsale uygun ödemelerin ticari kazancınızın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili bir gider niteliği taşıması ve bu ödemelere ilişkin hizmetlerin fiilen Şirketinize sunulması şartıyla, söz konusu hizmet bedellerinin kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Şirketiniz tarafından ilişkili kişi konumundaki ortağınızdan alınan hizmetlere ilişkin bedelin emsallere uygun olması gerekmekte olup söz konusu bedelin tespitinde Kanunun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin 13 üncü maddesi hükümlerinin de dikkate alınması gerekmektedir.

Ancak, herhangi bir hizmet sunulmadığı halde İsviçre mukimi ... tarafından belirli dağıtım anahtarları dikkate alınarak (ciro, satış adedi, personel sayısı vb.) iştirak ettiği şirketlere yansıtılan giderlerin söz konusu olması halinde ise Şirketinizce yurt dışı şirkete yapılan bu ödemelerin kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamakta olup yapılan ödemelerin kâr dağıtımı olarak vergilendirileceği tabiidir.

B- ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI YÖNÜNDEN:

Türkiye Cumhuriyeti ile İsviçre Konfederasyonu Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 01/01/2013 tarihinden itibaren uygulanmakta olup Anlaşmanın 'Ticari Kazançlar' başlıklı 7 nci maddesinde:

"1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazancı yalnızca işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere bu diğer Devlette vergilendirilebilir." hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca, Anlaşmanın "İşyeri" başlıklı 5 inci maddesinin 3 üncü fıkrasının b) bendinde işyeri teriminin:

*"Bir teşebbüs tarafından, çalışanları veya teşebbüs tarafından bu amaçla görevlendirilen diğer personel aracılığıyla bir Akit Devlette ifa edilen ve herhangi bir 12 aylık dönemde (aynı veya bağlı proje için) toplam altı aylık süre veya süreleri aşan, danışmanlık hizmetleri dahil hizmet tedarikleri."*ni de kapsamına aldığı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, İsviçre mukimi teşebbüsün Türkiye'de personeli aracılığıyla ifa ettiği yukarıda sayılı hizmetlerin herhangi bir 12 aylık dönemde aynı veya bağlı proje için altı aydan fazla devam etmesi durumunda Türkiye'nin vergi alma hakkı bulunmaktadır. Aynı veya bağlı proje kapsamında gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin kalma süresinin hesaplanmasında aynı veya bağlı projeler yönünden ifa edilen hizmetlerin birlikte değerlendirilmesi, ayrı projeler yönünden ise bu sürenin her bir proje için

ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir. İsviçre mukimi teşebbüsün serbest meslek faaliyeti niteliğindeki hizmetleri Anlaşma kapsamında ticari kazanç olarak değerlendirilmekle birlikte, bu kazançların Türkiye'de vergilendirilmesi gerektiği durumda, vergilemenin, iç mevzuattaki usul ve esaslar çerçevesinde yapılacağı tabiidir.

Faaliyetin, 4 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğın yayımlandığı 26.09.2017 tarihinden önce Türkiye'de ifa edildiği durumda vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumlularının, tevkifat yükümlülüğünün doğduğu sırada İsviçre mukiminin Türkiye'de altı aydan fazla bir süre kalıp kalmama durumuna bakmaksızın vergi tevkifatını yapması gerekmektedir. Kendisine yapılan ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapılan İsviçre mukimi teşebbüs, Anlaşma hükümlerinin Türkiye'ye vergi alma hakkı tanımadığı durumda, tevkif edilen vergilerin iadesi için bizzat veya vekili vasıtası ile ilgili vergi dairesine başvurabilecektir.

Öte yandan, İsviçre mukimi teşebbüsün sunduğu hizmetlerin Anlaşmanın 12 nci maddesinin 3 üncü fıkrasında tanımlı yapılan gayrimaddi hak niteliğini taşıması durumunda bu hizmetler karşılığında yapılacak ödemeler üzerinden Türkiye'nin aynı maddenin 2 nci fıkrası hükmüne göre %10'u aşmayan oranda vergi alma hakkı olacaktır.

Anlaşmanın serbest meslek faaliyet gelirleri üzerinde Türkiye'ye vergi alma hakkı tanıdığı durumda Türkiye'de vergilendirilen gelir, Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 22 nci maddesinin 1 inci fıkrasının (a) bendi gereğince İsviçre'de vergiden istisna edilecektir. Anlaşmanın 12 nci maddesine göre Türkiye'de vergilendirilebilen gayrimaddi hak niteliğindeki ödemelerde ise Türkiye'de ödenen vergilere ilişkin olarak Anlaşmanın 22 nci maddesinin 1 inci fıkrasının (b) bendi gereğince İsviçre'de mahsup hakkı bulunmaktadır.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için İsviçre'de yerleşik söz konusu teşebbüsün İsviçre'de tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin İsviçre yetkili makamlarından alınacak bir belge (mukimlik belgesi) ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile birlikte Türkçe tercümesinin noterce veya İsviçre'deki Türk konsolosluklarınca tasdik edilen bir örneğinin vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, 4 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği, 26.09.2017 tarihli ve 30192 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Söz konusu faaliyete ilişkin vergi kesintisi yapma yükümlülüğünün Tebliğin yürürlük tarihinden sonra oluşması durumunda, hizmetin Türkiye'de ifa edilmesine karşın Anlaşma hükümlerine göre Türkiye'nin vergi alma yetkisinin oluşmadığının açıkça tespitine bağlı olarak, Tebliğin ekinde yer alan 1 ve 2 no.lu formlar ibraz edilmek suretiyle vergi tevkifatı yapılmayacaktır. Bu kapsamda, Anlaşma hükümlerine göre Türkiye'nin vergi alma yetkisinin oluşup oluşmadığının tespiti yapılırken, İsviçre mukimi firma tarafından personeli vasıtasıyla hizmet ifası için Türkiye'de bulunulan sürenin hesabında, söz konusu Tebliğin yürürlüğe girdiği 26.09.2017 tarihine kadar personel sayısı ile birlikte her bir personelin Türkiye'de bulunduğu gün sayısının, söz konusu tarihten itibaren ise personel sayısı dikkate alınmaksızın icra edilen faaliyet için Türkiye'de geçirilen gün sayısının dikkate alınması gerekmektedir.

C- KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

- 1/1 maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin; 1/2 maddesinde, her türlü mal ve hizmet ithalinin 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, hizmetin Türkiye'de yapılmasının veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasının işlemlerin Türkiye'de yapıldığını ifade ettiği,

- 9/1 inci maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, 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,

hükümlerine yer verilmiştir.

Diğer taraftan, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yapılan işlemler ile ilgili ayrıntılı açıklamaların yer aldığı 26/04/2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01/05/2014 tarihinde yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.2.1.1.) bölümünde;

"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 faydalanan 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 faydalanan 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.

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 muhatapın 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, İsviçre'de yerleşik firmadan temin edilen ve Türkiye'de faydalanılan hizmet alımları Kanunun 1 inci maddesine göre KDV'ye tabi olup bu işlemten doğan KDV'nin Şirketiniz tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan Firmanız tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilen KDV'nin, Kanunun 29 ila 34 üncü maddelerindeki hükümler çerçevesinde 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 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