

Yurtdışında mukim firmalardan alınacak hizmet bedelleri üzerinden kurumlar vergisi ve katma değer vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı.

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17.4-109673
Tarih	20.04.2017

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü

Sayı : 39044742-KDV.17.4-109673

20.04.2017

Konu : Yurtdışında mukim firmalardan alınacak hizmet bedelleri üzerinden kurumlar vergisi ve katma değer vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve ekli dilekçede, Şirketinizin yabancı sermayeli olduğu ... Serbest Bölgesinde sucuk, salam gibi gıda maddelerine kılıf imalatı işinden dolayı faaliyet gösterdiği, üretilen kılıfların yurt içi ve yurt dışına satışının yapıldığı, üretimde kullanılan makineler için İspanya mukimi gerçek ve tüzel kişi kuruluşlardan avukatlık ve danışmanlık hizmeti alındığı ve bu hizmetler karşılığında Şirketiniz adına fatura düzenlendiği belirtilerek, Şirketinizin serbest bölgede olması nedeni ile düzenlenen faturalarda kurumlar vergisi tevkifatı ile KDV tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda bilgi talep edilmiştir.

GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde; Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 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 ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun 65 inci maddesinde; "serbest meslek kazancı", *"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."* şeklinde tanımlanmıştır.

Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında da, maddede sayılan ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur olanlar sayılmış, maddenin 2/b bendinde ise yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemeler üzerinden %20 oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu açıklamalara göre, yurt dışında mukim gerçek kişiden alınan avukatlık ve danışmanlık hizmeti serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilecek olup çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında aksine bir düzenleme bulunmadığı ve vergileme hakkının Türkiye'ye ait olduğu durumlarda söz konusu hizmet için yapılacak ödemeler üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94/2-b maddesine istinaden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

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 üçüncü fıkrasının (c) bendinde, Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançlarının dar

mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği, hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 30 uncu maddesinde ise 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 hükme bağlanmış olup, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile de yapılacak kesinti oranı petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlarda %5, diğer serbest meslek kazançlarında %20 olarak belirlenmiştir.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI YÖNÜNDEN:

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile İspanya Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 01.01.2004 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Türkiye mukimi şirketinizin, İspanya mukimi bir tüzel kişiden sağlayacağı avukatlık ve danışmanlık hizmetleri ile İspanya mukimi bir gerçek kişinin işçi-işveren ilişkisi olmaksızın tamamen bağımsız olarak vereceği avukatlık ve danışmanlık hizmetleri nedeniyle söz konusu tüzel ve gerçek kişiye yapacağı ödemelerin vergilendirilmesinin, anılan Anlaşma'nın "Serbest Meslek Faaliyetleri"ni düzenleyen 14 üncü maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu Anlaşma'nın "Serbest Meslek Faaliyetleri"ni düzenleyen 14 üncü maddesinde;

"1. Bir Akit Devletin bir gerçek kişisi tarafından serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde edilen gelir, yalnızca bu Devlette vergilendirilebilecektir. Bununla beraber, eğer bu hizmet veya faaliyetler diğer Devlette icra edilirse ve eğer:

a) Bu kişi, bu diğer Devlette bu hizmet veya faaliyetleri icra etmek için sürekli olarak kullanabileceği sabit bir yere sahip ise; veya

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

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

Böyle bir durumda olayına göre, ya yalnızca söz konusu sabit yere atfedilebilen gelir, ya da yalnızca bu diğer Devlette bulunan süre içindeki hizmet veya faaliyetlerden elde edilen gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

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 işyerine 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 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, söz konusu gelir dolayısıyla bu diğer Akit Devlette, bu Anlaşmanın 7 nci maddesi hükümlerine göre vergilendirilmeyi, yani söz konusu gelir bu diğer Devlette bulunan işyerine atfedilebilirmiş gibi vergilendirilmeyi tercih edebilir. Bu tercih, bu diğer Devletin söz konusu gelir üzerinden tevkifat suretiyle vergi alma hakkını etkilemeyecektir.

"Serbest meslek faaliyetleri" terimi, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, artistik, eğitici ve öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra, doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dışçilerin, muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini ve özel mesleki bilgi ve maharet gerektiren diğer faaliyetleri kapsamına alır."

hükümlerine yer verilmiştir.

Anılan Anlaşma'nın Protokolü'nün 7 nci maddesinde ise,

"7. 14 üncü maddenin 2 nci fıkrasına ilave olarak: "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 yer almaktadır.

Bu hükümler uyarınca, şirketiniz tarafından İspanya mukimi bir gerçek kişiden alınacak serbest meslek faaliyetlerinin anılan Anlaşma'nın 14 üncü maddesinin 1 inci fıkrası, tüzel kişiden alınacak serbest meslek faaliyetlerinin ise, 2 nci fıkrası hükümleri kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

-Anılan serbest meslek faaliyetinin gerçek kişi tarafından icra edilmesi durumunda:

İspanya mukimi bir gerçek kişi tarafından şirketinize verilen serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen gelirin Türkiye'de vergiye tabi olması için, hizmet veya faaliyetlerin Türkiye'de icra edilmesi koşulunun yanı sıra, İspanya mukimi kişinin serbest meslek faaliyetlerini icra etmek için Türkiye'de sürekli kullanabileceği sabit bir yere sahip olması veya Türkiye'deki hizmet ifasının 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde bir veya birkaç seferde 183 günden fazla sürmesi gerekmektedir. Bu durumda, söz

konusu hizmet veya faaliyetler karşılığında elde edilen gelir iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde Türkiye'de de vergilendirilecektir.

Bu kapsamda, Türkiye'de elde edilen gelirler dolayısıyla Türkiye'de ödenecek vergi, Anlaşmanın "Çifte vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 22 inci maddesinin 1 inci fıkrası uyarınca İspanya'da ödenecek vergiden mahsup edilebilecektir.

Bu çerçevede, İspanya mukimi gerçek kişinin Türkiye'de icra ettiği hizmet veya faaliyeti sabit bir yere bağlı olarak yürütmesi durumunda, kendisine yapılan ödemelerden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesi uyarınca vergi sorumlularınca kesinti yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, İspanya mukimi gerçek kişinin Türkiye'de sabit bir yere sahip olmaksızın hizmet veya faaliyeti Türkiye'de icra etmesi durumunda da, Türkiye'deki faaliyetleri nedeniyle kendisine yapılan ödemelerden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesi uyarınca vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumluları, Türkiye'de 12 aylık kesintisiz bir dönemde 183 günden fazla bulunup bulunulmadığını ödeme sırasında bilmeleri

mümkün olmayabileceğinden, yapacakları bu ödemeler üzerinden iç mevzuat hükümlerimiz uyarınca tevkifat yapmaları gerekmektedir. Ancak, Türkiye'de bulunulan sürenin 183 günü aşmaması, dolayısıyla Türkiye'de vergileme yapılmaması gereken durumlarda, tevkif edilen verginin iadesi için söz konusu gerçek kişi tarafından veya vekilince ilgili vergi dairesine başvurulması mümkün olabilecektir.

-Anılan serbest meslek faaliyetinin tüzel kişi tarafından icra edilmesi durumunda:

İspanya mukimi tüzel kişinin şirketinize sağlayacağı serbest meslek faaliyetlerini, Türkiye'ye gelmeksizin İspanya'da icra etmesi durumunda, söz konusu faaliyetlerden elde edeceği gelirleri vergileme hakkı yalnızca İspanya'ya ait olacaktır. Söz konusu faaliyetlerin Türkiye'de icra edilmesi durumunda ise, söz konusu teşebbüsün 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 faaliyetler nedeniyle elde edilen gelirleri vergileme hakkı bulunmaktadır.

Söz konusu İspanya mukimi teşebbüsün Türkiye'de icra edeceği serbest meslek faaliyetlerini bir iş yeri vasıtasıyla gerçekleştirmesi durumunda kendisine yapılacak ödemeler üzerinden vergi sorumlularınca Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir. Bununla birlikte, dar mükellefiyete tabi kurumların, Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci bulundurmak suretiyle yaptıkları ticari faaliyet kapsamında, bu işyerleri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri serbest meslek kazançları 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 Kanunun 30 uncu maddesine göre vergi kesintisi yapılacağı tabiidir.

İspanya mukimi teşebbüsün bir iş yeri bulunmaksızın Türkiye'de icra edeceği serbest meslek faaliyeti ise, bu teşebbüsün personelleri vasıtasıyla Türkiye'de yapacağı serbest meslek faaliyetlerini ifade etmektedir. Bu durumda da, Türkiye'nin vergilendirme hakkı ve vergi sorumlularının tevkifat yükümlülüğü teşebbüsün 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 teşebbüsün 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.

İspanya mukimi teşebbüsün Türkiye'de serbest meslek icrası için kaldığı sürenin herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşıp 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.

İspanya mukimi teşebbüsün Türkiye'de serbest meslek icrası sonucunda elde ettiği gelirleri vergileme hakkının Türkiye'de olması durumunda, vergileme iç mevzuat hükümlerimize göre yapılacaktır. Bu durumda, Türkiye'de elde edilen gelirler dolayısıyla Türkiye'de ödenecek vergi, Anlaşmanın "Çifte vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 22 inci maddesinin 1 inci fıkrası uyarınca İspanya'da ödenecek vergiden mahsup edilebilecektir.

Kendilerine yapılan ödemelerden vergi tevkifatı yapılan teşebbüsler Anlaşma hükümleri çerçevesinde bu ödemelerin Türkiye'de vergilendirilmemesinin gerektiği durumlarda (Türkiye'de bulunma süresinin 183 günü aşmaması), bizzat veya vekilleri vasıtasıyla, tevkif edilen vergilerin iadesi için ilgili vergi dairesine başvurabileceklerdir.

Diğer taraftan, Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Türkiye mukimi şirkete hizmet veren İspanya mukimi söz konusu şirketin ve gerçek kişinin Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için İspanya'da tam mükellef olduklarının ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiklerinin İspanya yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile noterce veya İspanya'daki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen Türkçe tercümesinin birer örneğinin ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir."

KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

-1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu,

-6 ncı maddesinde, işlemlerin Türkiye'de yapılmasının; malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği,

-9/1 inci maddesinde; mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı'nın, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği,

-17/4-ı maddesinde ise serbest bölgelerde verilen hizmetlerin katma değer vergisinden istisna olduğu

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "I/C.2.1.2.1. İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler" başlıklı 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 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."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, ... Serbest Bölgesinde faaliyette bulunan firmanızın, yurt dışında bulunan gerçek ve tüzel kişi kuruluşlardan aldığı avukatlık ve danışmanlık hizmetinden serbest bölgede faydalanılması nedeniyle söz konusu hizmetler serbest bölgede yapılmış sayılacağından bu hizmetler KDV Kanununun 17/4-ı maddesi kapsamında KDV'den istisna tutulacak olup, bu hizmetlere ilişkin ödemeler üzerinden KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C.2.1.2.1.) bölümü uyarınca katma değer vergisi tevkifatı yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

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