

## İnternet üzerinden yurt dışında mukim firmaya verilen hizmetlerin ve yurt dışından elde edilen ücretin vergilendirilmesi

|                   |                                          |
|-------------------|------------------------------------------|
| <b>Belge türü</b> | Özelge                                   |
| <b>Kanun</b>      | GELİR VERGİSİ KANUNU                     |
| <b>Özelge no</b>  | B.07.1.GİB.4.16.16.01-120[ÖZG-14/71]-131 |
| <b>Tarih</b>      | 19.06.2015                               |

**T.C.**

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

**BURSA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**

**Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü**

Sayı : 17192610-120[ÖZG-14/71]-131

19/06/2015

Konu : İnternet üzerinden yurt dışında mukim firmaya verilen hizmetlerin ve yurt dışından elde edilen ücretin vergilendirilmesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, yurt dışında mukim firmaya internet üzerinden eğitimi destekleyici ders programı(test) ve dijital materyal hazırlama hizmeti verdiğiniz, ayrıca İngiltere mukimi Manchester Üniversitesinde sözleşmeli olarak yaptığınız İngilizce Öğretmenliği nedeniyle adı geçen üniversiteden ücret geliri elde ettiğiniz belirtilerek;

- Faaliyetinizin ticari kazanç olarak mı, yoksa serbest meslek kazancı olarak mı değerlendirileceği,

- İnternet üzerinden eğitimi destekleyici ders programı ve dijital materyal hazırlama faaliyetinizle ilgili hizmet ihracı kazanç istisnasından yararlanıp yararlanamayacağınız,

- İngiltere'den elde edilen ve İngiltere'de vergi kesintisine tabi tutulan ücret gelirinizin Türkiye'de vergilendirilip vergilendirilmeyeceği,

konuları hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

## **GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Ticari faaliyet, bir tür emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup, kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin "*ticari faaliyet*" olma niteliğine etki etmemektedir.

Ancak, bir faaliyetin "*ticari faaliyet*" sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemekle birlikte, faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurları ile birlikte değerlendirildiğinde, kazanç sağlama potansiyeline sahip olması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Anılan Kanunun 61 inci maddesinde, "*Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.*"

*Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat. huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun*

*mahiyetini deęiřtirmez."* ;

65 inci maddesinde de; *"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 olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır..."* hükümleri yer almaktadır.

Buna göre, serbest meslek faaliyetinin ana unsuru, faaliyetin sermayeden ziyade şahsi çalışmaya, bilimsel veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması ve bu faaliyetin müstakil bir organizasyon içinde bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.

Aynı Kanunun 85 inci maddesinde ise, mükelleflerin Kanunun 2 nci maddesinde yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verecekleri, bu Kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannamede toplanmasının zorunlu olduğu belirtilmiş, Kanunun *"Tevkifatı Tabi Olmayan Ücretler"* başlıklı 95 inci maddesi ile ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabının ücretleri hakkında vergi tevkif usulünün cari olmayacağı ve bu gelirlerin Kanunun dördüncü kısmının 2 nci bölümündeki hükümlere göre, yıllık beyanname ile bildirileceği hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, Kanunun *"Diğer İndirimler"* başlıklı 89 uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasının 13 üncü bendinde; *"Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, bilgisayar kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si. Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır. Bu bentte yer alan oranı, hizmet alanları itibarıyla sifıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu, bu bendin uygulamasına ve denetimine ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir."* hükmü mevcuttur.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre,

- Yurt dışında mukim firmaya internet üzerinden eğitimi destekleyici ders programı ve dijital materyal (test) hazırlama hizmetinin şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabınıza yapılması halinde serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilecek ve bu faaliyetiniz nedeniyle elde edilen kazançların yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

- Yurt dışında mukim firmaya internet üzerinden verilen eğitimi destekleyici ders programı ve dijital materyal (test) hazırlama hizmeti, Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinde sayılan hizmetler arasında değerlendirilemeyeceğinden, söz konusu faaliyetinizden elde edilen kazançların %50'sinin gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

- İngiltere'den elde edilen ücret gelirinizin ise Gelir Vergisi Kanununun 95 inci maddesi gereğince yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmekte olup, söz konusu ücret gelirinize ilişkin olarak İngiltere'de kesinti yoluyla ödenen vergilerin anılan Kanunun 123 üncü maddesinde açıklanan usul ve şekle uyulmak kaydıyla Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinden mahsubu mümkün bulunmaktadır.

## **ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI YÖNÜNDEN**

01.01.1989 tarihinde uygulanmaya başlanan Türkiye Cumhuriyeti ile Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı Arasında Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasının "Serbest Meslek Kazançları" başlıklı 14 üncü maddesinin 1 ve 3 üncü fıkralarında;

*"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 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 söz konusu sabit yere atfedilebilen gelir, ya da yalnızca bu diğer Devlette bulunulan süre içinde elde edilen gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.*

...

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

Buna göre, bir Türkiye mukiminin İngiltere'ye gitmeksizin Türkiye'de icra ettiği serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnızca Türkiye'de vergilendirilebilecektir.

Öte yandan, Anlaşmanın "Bağımlı Faaliyetler"e ilişkin 15 inci maddesinin 1 ve 2 nci fıkralarında;

*"1. Bu Anlaşmanın 16, 18, 19 ve 21 inci Madde 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, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Eğer hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen gelir diğer Devlette vergilendirilebilir.*

*2.Bu Maddenin 1 inci fıkrası 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 bir vergilendirme döneminde bir veya birkaç seferde 183 günü aşmamak üzere kalırsa ve*

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

*c) Ödeme, işverenin diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa, yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilecektir."* hükümlerine yer verilmiştir.

Buna göre, 2 nci fıkrada belirtilen koşulların topluca gerçekleşmesi halinde İngiltere'de ifa edilen hizmet nedeniyle elde edilen ücret geliri sadece Türkiye'de vergilendirilecek, koşullardan birinin ihlal edilmesi durumunda ise İngiltere'nin de söz konusu ücret geliri üzerinden vergilendirme hakkı bulunacaktır.

Bu açıklamalar uyarınca, İngiltere'de bulunan Manchester Üniversitesinde sözleşmeli olarak gerçekleştirdiğiniz İngilizce öğretmenliği nedeniyle adı geçen üniversiteden elde edilen ücret geliri ile ilgili olarak 2 nci fıkrada belirtilen koşullar topluca sağlanmadığından, ücret geliriniz 1 inci fıkrası kapsamında, tam mükellef olmanız nedeniyle Türkiye'de ve hizmeti ifa ettiğiniz yer olması nedeniyle de İngiltere'de vergilendirilebilecek olup, çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla İngiltere'de kesinti yoluyla ödenen vergilerin Türkiye'de bu ücret gelirinə ilişkin olarak beyan edilip hesaplanacak vergiden mahsubu yoluyla Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" ne ilişkin 23 üncü maddesi çerçevesinde gerçekleştirilecektir.

## **KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun,

- 1/1 inci maddesine göre, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi bulunduğu,

- 11/1-a maddesinde, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetlerin KDV den istisna olduğu,

-12/2 nci maddesinde, bir hizmetin hizmet ihracı kapsamında değerlendirilebilmesi için hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması ve hizmetten yurt dışında faydalanması gerektiği,

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/A-2 nci bölümünde de hizmet ihracına yönelik;

- Hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapıldığının, yurt dışındaki müşteri adına düzenlenen fatura ve benzeri belge ile tevsik edileceği,

- Hizmetten yurt dışında faydalanılmasında kastın, Türkiye'de yurt dışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin yurt dışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgisinin olması, Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin bulunmaması olduğu,

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, yurt dışında mukim olan şirkete internet üzerinden verilecek olan eğitimi destekleyici ders programı ve digital materyal hazırlama hizmeti, yukarıda sayılan şartları birlikte taşıması halinde hizmet ihracı kapsamında değerlendirilecek ve bu hizmete ait faturada katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.

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