

Türkiye Cumhuriyeti İle Azerbaycan Cumhuriyeti Arasında İmzalanan Hibe Anlaşması Kapsamında Verilen Teknik Müşavirlik ve Mesleki Kontrollük Hizmetinde Kurumlar Vergisi ve KDV Uygulaması hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	E-84974990-130[KDV/5 -İ- 1-2024/95]-324876
Tarih	13.06.2025

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Ankara Defterdarlığı

Gelir Kanunları KDV ve ÖTV Grup Müdürlüğü

Sayı : E-84974990-130[KDV/5 -İ- 1-2024/95]-324876

13.06.2025

Konu : Türkiye Cumhuriyeti İle Azerbaycan Cumhuriyeti Arasında İmzalanan Hibe
Anlaşması Kapsamında Verilen Teknik Müşavirlik ve Mesleki Kontrollük
Hizmetinde Kurumlar Vergisi ve KDV Uygulaması

İlgi : ... evrak kayıt tarihli özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinin incelenmesinden; Şirketinizin 12/1/2024 tarihli ve 32427 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Azerbaycan Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Hibe Anlaşması" kapsamında "Temsilci" sıfatına haiz olan Orman Genel Müdürlüğü ile "Türkiye-Azerbaycan Uluslararası Ormancılık Eğitim Merkezi ve Fidanlık Tesisi Teknik Müşavirlik ve Mesleki Kontrollük Hizmetleri Alımı İşi" sözleşmesi imzaladığı belirtilerek, söz konusu sözleşme kapsamında Orman Genel Müdürlüğü tarafından Şirketinize yapılacak olan hak ediş ödemelerinin vergisel durumu hakkında Defterdarlığımızdan görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

I- Kurumlar Vergisi Yönünden Değerlendirme:

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinin birinci fıkrasında, "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır.) ve onarma işlerinde kar ve zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterilir." hükmüne yer verilmiştir.

Bir işin 42 nci madde kapsamına girmesi için faaliyet konusu işin, inşaat ve onarma işi olması, işin taahhüde bağlı olarak yapılması ve birden fazla takvim yılına sirayet etmesi gerekmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasında, vergi kesintisi yapmak zorunda olanlarca, kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılacağı; anılan fıkranın (a) bendinde de 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden (2009/14594 sayılı BKK ile) 1/3/2021 tarihinden itibaren %5 oranında tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, 4735 sayılı Kamu İhale Kanununun 4 üncü maddesinin "Tanımlar" başlıklı bölümünde;

- Yapım; bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletişim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri,

- Hizmet ise bakım ve onarım, taşıma, haberleşme, sigorta, araştırma ve geliştirme, muhasebe, piyasa araştırması ve anket, danışmanlık, mimarlık ve mühendislik, etüt ve proje, harita ve kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı, tanıtım, basım ve yayım, temizlik, yemek hazırlama ve dağıtım, toplantı, organizasyon, sergileme, koruma ve güvenlik, mesleki eğitim, fotoğraf, film, fikri ve güzel sanat, bilgisayar sistemlerine yönelik hizmetler ile yazılım hizmetleri, taşınır ve taşınmaz mal ve hakların kiralanması ve benzeri diğer hizmetler olarak tanımlanmıştır.

Diğer taraftan özelge talep formunuz ekinde yer alan Müşavirlik ve Mesleki Kontrollük Hizmetleri Alım İşi sözleşmesinin "İş Tanımı" başlıklı 5 inci maddesinde sözleşme konusu işin "Türkiye- Azerbaycan Uluslararası Ormancılık Eğitim Merkezi ve Fidanlık Tesisi Teknik Müşavirlik ve Mesleki Kontrollük Hizmetleri Alım İşi" olduğu anlaşılmıştır.

Bilindiği üzere, Anayasamızın 90 ıncı maddesinin birinci ve dördüncü fıkrası hükümleri çerçevesinde Türk kanunlarında değişiklik getiren bir uluslararası anlaşmanın onaylanması için TBMM'nin anlaşmayı bir yasayla uygun bulması gerekmektedir.

Öte yandan, "4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun"un 9 uncu maddesinin ikinci fıkrasında, "Nakdi hibe vermeye ve bu yöndeki anlaşmaları imzalamak için Türkiye Cumhuriyeti temsilcilerini tayine, Cumhurbaşkanı yetkilidir.Söz konusu hibe tutarları Müsteşarlık bütçesine bu amaçla konulacak ödenekten karşılanır. Nakdi hibe verilmesine ilişkin anlaşmaların hazırlık, temas ve müzakereleri Müsteşarlık tarafından yürütülür ve Dışişleri Bakanlığı ile istişare edilerek sonuçlandırılır. Nakdi hibe verme anlaşmalarının şartlarında değişiklik yapmaya Bakan yetkilidir. Aynı hibe verilmesine ilişkin anlaşmaların hazırlık, temas ve müzakereleri ise ilgili kuruluşlar tarafından yürütülerek sonuçlandırılır. Aynı hibe vermeye ve bu yöndeki anlaşmaları imzalamak için Türkiye Cumhuriyeti temsilcilerini tayine Cumhurbaşkanı yetkilidir. Aynı hibe verme anlaşmalarında değişiklik yapmaya ilgili Bakan yetkilidir. Hibe vermeye ilişkin anlaşmalar, anlaşmada aksine bir hüküm bulunmamak kaydıyla imza tarihi itibarıyla Cumhurbaşkanı kararı ile yürürlüğe girer. Savunma ve güvenlik amaçlı hibeler hakkında bu fıkra hükümleri uygulanmaz." ifadesi yer almaktadır.

Bu kapsamda, 12 Ocak 2024 tarihli ve 32427 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan ve 8068 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile onaylanan "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Azerbaycan Cumhuriyeti Hükümeti Arasındaki Hibe Anlaşması"nın 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 9/2 nci maddesi hükümleri çerçevesinde yapıldığı anlaşılmaktadır.

Bahsi geçen Hibe Anlaşmasının 2.5 No'lu maddesinde yer alan "Hibe kapsamındaki tüm ödemeler ve işlemler her türlü vergi, resim, harç ve fondan muaf tutulacaktır." ifadesinin Türk vergi kanunlarına yönelik olarak değil, hibeye konu projenin gerçekleştirileceği ülke için düzenlendiği değerlendirilmektedir.

Ayrıca söz konusu Anlaşmanın yukarıda ifade edildiği şekilde uygun bulma kanunu ile de yürürlüğe girmediği anlaşılmaktadır.

Bu nedenle, bahse konu özelge talebinin iç mevzuat hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Orman Genel Müdürlüğü ile Şirketiniz arasında imzalanan Müşavirlik ve Mesleki Kontrollük Hizmetleri Sözleşmesine ilişkin olarak yapılacak işlerin Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamında yukarıda tanımı yapılan inşaat işleriyle birlikte tek bir iş olarak ihale edilmiş olması

halinde, yapılan işin inşaat taahhüt işi olarak değerlendirilmesi ve bu işe ilişkin olarak yapılacak hakediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Ancak, söz konusu müşavirlik ve mesleki kontrol işlerinin inşaat ve onarım işlerinden bağımsız olarak ayrı sözleşme ile ihale edilmiş olması halinde, yapılan iş, inşaat taahhüt işi olarak değerlendirilmeyecek ve bu kapsamda yapılacak hakediş ödemeleri vergi kesintisine tabi tutulmayacaktır.

Katma Değer Vergisi (KDV) Yönünden Değerlendirme:

3065 sayılı KDV Kanununun;

- 1/1 inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,
- 4 üncü 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,
- 11/1-a maddesinde, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin KDV den müstesna olduğu,
- 12/2 nci maddesinde, bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için, hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması ve hizmetten yurt dışında faydalanılması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "Hizmetin Türkiye'de Yapılması" başlıklı (I/A-6.2) bölümünde; "Hizmet ifalarında işlemin Türkiye'de yapılmış sayılması için, 3065 sayılı Kanunun (6/b) maddesine göre hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması gerekir.

Hizmetin Türkiye'de yapılmış sayılması için belirtilen iki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmez. Şartlardan herhangi birisinin oluşması halinde hizmet, Türkiye'de yapılmış sayılır. Bir diğer ifade ile hizmet Türkiye'de yapılmışsa, hizmetten hangi ülkede faydalanılırsa faydalanılsın işlem Türkiye'de yapılmış sayılır ve vergiye tabi olur. Hizmetin başka bir ülkede yapılması halinde bu hizmetten Türkiye'de faydalanılmış ise işlem yine Türkiye'de yapılmış sayılır."

açıklamaları yer almaktadır.

60 No.lu KDV Sirkülerinin;

- "Yurtdışındaki İşlemler" başlıklı (1.1.1) bölümünde; "KDV Kanununun 1 ve 6 ncı maddelerine göre, yurtdışında gerçekleşen mal teslimleri ile yurt dışında ifa edilip yine yurtdışında yararlanılan hizmetler KDV'nin konusuna girmemektedir. Türkiye'de yapılmayan işlemin bedeli üzerinden KDV hesaplanması veya böyle bir işlemin Kanundaki herhangi bir istisna hükmü ile ilişkilendirilmesi söz konusu değildir..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

"Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Azerbaycan Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Hibe Anlaşması" kapsamında "Temsilci" sıfatına haiz olan Orman Genel Müdürlüğü ile Şirketiniz arasında imzalanan "Türkiye-Azerbaycan Uluslararası Ormancılık Eğitim Merkezi ve Fidanlık Tesisi Teknik Müşavirlik ve Mesleki Kontrollük Hizmetleri Alımı İşi" sözleşmesinin "İşin yapılma yeri, işyeri teslim ve işe başlama tarihi" başlıklı 10. Maddesinde, söz konusu Hibe Anlaşmasının "Tanımlar" başlıklı 1 inci maddesine göre her türlü proje danışmanlık ve kontrol hizmetleri (proje tasarımı, teknik şartnamelerin hazırlanması ve yüklenici tarafından yerine getirilen işlerin kontrolü) anlamına gelen müşavirlik işinin "Azerbaycan/Cebrayıl"da yapılacağı belirtilmiştir.

Buna göre, Orman Genel Müdürlüğü ile Şirketiniz arasında imzalanan "Türkiye-Azerbaycan Uluslararası Ormancılık Eğitim Merkezi ve Fidanlık Tesisi Teknik Müşavirlik ve Mesleki Kontrollük Hizmetleri Alımı İşi" sözleşmesi kapsamında yürüteceğiniz müşavirlik işi yurtdışında ifa edildiğinden ve hizmetten yurtdışında faydalandığından KDV'nin konusuna girmemektedir.

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