

DENET DUYURU



Duyuru Tarihi : 10.04.2014
Duyuru No : 2014/034
Yayımlandığı Yer : Vergi Dünyası - Nisan 2014
Sayı:392

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

YURTDIŞINDAN ALINAN VE TİCARİ NİTELİK TAŞIDIĞI İÇİN STOPAJ GEREKTİRMEYEN HİZMET TÜRLERİ VE BUNLARIN KDV BOYUTU

MEHMET MAÇ, YMM
Eski Hesap Uzmanı

Özet

Yurt dışındaki kişi ve firmalardan alınan bazı hizmetler stopaja tabidir. Stopaja tabi hizmet türleri arasında ticari nitelikli olan hizmetler dahil edilmemiştir.

Bu durumda hangi hizmetlerin ticari hizmet olarak kabul edildiği (yurt dışından sağlanan hangi hizmetlerin ticari karakter taşıması nedeniyle stopaja tabi olmadığı) bilgisine ihtiyaç duyulmaktadır.

Bir hizmetin ticari karakter taşıyıp taşımadığının tespitinde ana referans Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançlara ilişkin 37-51 inci maddeleridir.

Aşağıdaki bölümlerde ticari nitelik taşıdığını düşündüğümüz hizmet türleri tek tek ele alınarak bunların stopaj ve KDV sorumluluğu karşısındaki durumları, olabildiğince özelge veya yargı kararlarına dayanılmak suretiyle tespite çalışılmış, bu arada hizmetin belgelenmesi, mukimlik belgesinin önemi gibi konuya ilişkin dikkate değer gördüğümüz hatırlatmalara yer verilmiştir.

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağına bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağına toplam gelirleri 2013 yılında 6,4 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 144 ülkede bulunan 1.264 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 56.389 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Denet'in müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz, ıktibas edilemez.

Anahtar Kelimeler : Yurt dışından alınan hizmetler, ticari nitelik taşıyan hizmetler, stopaj, KDV tevkifatı, hizmetten faydalanma yeri, yurt dışı hizmetlerde belgeleme, yabancı firmaların Türkiye şubeleri, mukimlik belgesi

1. YURTDIŞINDAN GELEN TÜM HİZMET BEDELİ ÖDEMELERİ, STOPAJA VE KDV SORUMLULUĞUNA TABİ OLUP OLMADIĞI AÇISINDAN İRDELENMELİDİR:

Yurtdışındaki kişi veya firmalardan alınan bazı hizmetler, hizmeti veren gerçek kişi ise Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK'nun) 94 üncü, tüzel kişi ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK'nun) 30 uncu maddesi uyarınca stopaja tabidir.

Söz konusu stopaj, muhtelif şartlara bağlı olarak kapsama girmeyebilir, istisna nedeniyle gerekemeyebilir, Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının etkisiyle zorunlu olmaktan çıkabilir veya oranı değişebilir.

Stopaj söz konusu ise ve ödeme net olarak yapılmışsa, bu stopajın oranına göre brütleştirme işlemi yapılması gerektiği, brütleştirme olsun olmasın ve bu stopajın hizmeti yapan tarafından yurtdışında ödenecek olan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilme ihtimalinin bulunduğu dikkate alınmalıdır.

Yine yurtdışındaki kişi veya firmalardan alınan TÜRKİYE’de İCRA EDİLEN veya TÜRKİYE’de FAYDALANILAN (*Türkiye’ye ithal edilen*) hizmetler KDV Kanunu’nun 9 uncu maddesi uyarınca KDV sorumluluğu gerektirmektedir. Bu sorumluluk, 117 no.lu KDV Genel Tebliği ile 49 no.lu Tebliğin yürürlükten kaldırılması sonucunda daha önemli hale gelmiştir. Çünkü söz konusu düzenlemeler, takvim yılı geçtikten sonra bu sorumluluğun yerine getirilmesi halinde, sorumlu sıfatı ile ödenen KDV’nin indirilemeyeceği yönünde yorumlara yol açmıştır.¹

Bu sorumluluk hizmetin istisna kapsamına girdiği durumlarda ortadan kalkabilmekte ve KDV oranları ile ilgili düzenlemelerden etkilenebilmektedir.

Vergi anlaşmaları KDV’yi konu almadığı için, hizmeti veren yabancıların Türkiye ile vergi anlaşması olan bir ülkenin mukimi olup olmaması, KDV sorumluluğunu etkilememektedir.

Hizmet ithallerine ilişkin stopaj ve KDV sorumluluğu konularında aşağıda 1,2 ve 3 no.lu dipnotlarda belirtilen kaynaklarda genel bilgiler mevcuttur.^{2,3,4}

¹ Sayın Nihat UZUNOĞLU’nun Vergi Dünyası Dergisinin Ekim 2013 sayısında yer alan “KDV TEVKİFATINA TABİ İŞLEMLERDE İKMALEN VE RE’SEN TARHEDİLEN VERGİLERİN İNDİRİMİ İMKANI KALDIRILMIŞTIR” başlıklı yazısı

² Lebib Yalkın Dergisinin Ocak 2009 sayısında yayınlanan “HİZMET İTHALLERİNDE STOPAJ VE KDV SORUMLULUĞU VE BU SORUMLULUĞUN GECİKTİRİLMİŞ SAYILAMAYACAĞI DURUMLAR” başlıklı makalemiz.

³ Diyalog Dergisi’nin Ekim 2009 sayısında yayınlanan “SORUMLU SIFATIYLA ÖDENMESİ GEREKEN KDV” başlıklı makalemiz.

⁴ “HİZMET İTHALİNDE KDV ve STOPAJ SORUMLULUĞU” başlıklı 2005/83 sayılı DENET Sirküleri.

Fevkalade KARMAŞIK, GENİŞ BİR ÖĞRETİ GEREKTİREN BİRÇOK BELİRSİZLİK İÇEREN BU MALİ MÜKELLEFİYETLER nedeniyle yurtdışından gelen hizmet belgelerinin kayda alınmasında, işlemin STOPAJ VE KDV SORUMLULUĞU YÖNÜNDEN YUKARIDAKİ ve BENZERİ KAYNAKLARA BAKILARAK İRDELENMESİ VE TEREDDÜT HALİNDE MALİ MÜŞAVİRLERE DANIŞILMASI GEREKMEKTEDİR.

Aşağıdaki bölümlerde yurtdışından sağlanan ve ticari nitelik arz ettiği için stopaj gerektirmeyen hizmet türleri ele alınmış ve bu hizmetlerin KDV sorumluluğu karşısındaki durumu hakkındaki görüşlerimiz de belirtilmiştir.

Tabiatıyla yurt dışından alınabilecek hizmet türleri aşağıdakilerden ibaret değildir.

Ticari nitelik arz etmediği için stopaja tabi olan, teknik hizmetler, danışmanlık hizmetleri, kiralama hizmetleri, personel temini, telif, yurt dışından finansman sağlanması gibi unsurlar yazımızın konusuna girmediği için aşağıda zikredilmemiştir.

2. HANGİ HİZMETLERİN TİCARİ NİTELİK TAŞIMASI NEDENİYLE STOPAJ KAPSAMINA GİRMEDİĞİ ve KDV SORUMLULUĞU BAKIMINDAN DURUM :

Yukarıda belirttiğimiz gibi yurtdışından alınan hizmetlerin tamamı stopaj kapsamında değildir.

Stopaj kapsamında olan hizmet türleri GVK'nun 94 üncü ve KVK'nun 30 uncu maddesinde sıralanmıştır. Bu maddelerde bahsi geçmeyen hizmet türleri stopaj gerektirmez.

Gerek GVK'nun 94 üncü maddesinde, gerekse KVK'nun 30 uncu maddesinde ticari nitelik taşıyan hizmetler, stopaja tabi hizmet türleri arasında sayılmamıştır.

YURTDIŞINDAN ALINAN HİZMET TİCARİ NİTELİKTE İSE STOPAJA TABİ DEĞİLDİR.

Bu noktada ticari nitelik taşıyan, dolayısıyla stopaj gerektirmeyen hizmet türlerinin neler olduğunun bilinmesine ihtiyaç duyulmaktadır.

Aşağıdaki bölümlerde, kesin olarak ticari hizmet sayılan veya ticari hizmet olup olmadığı konusunda tartışma bulunan hizmet türleri ele alınmış, bu hizmet türleri hakkında tespit edebildiğimiz Maliye İdaresi görüşleri, vergi yargısı kararları ve şahsi görüşlerimiz ifade edilmiştir.

2.1. İnşaat ve Onarma İşleri:

Ticari kazançlar, GVK'nun 37-51 inci maddelerinde düzenlenmiş olan bir kazanç türüdür.

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri, GVK'nun 42 - 44 üncü maddelerinde düzenlenmiş olup bu işler GVK'nun ticari kazançlar ile ilgili bölümünde yer alması nedeniyle ve mahiyeti uyarınca ticari karakterli işlerdir. Bu işler birden fazla yıla sirayet etmese bile ticari hizmet kapsamındadır.

İnşaat ve onarma işleri ticari hizmet niteliğinde olmakla beraber, bu işlere yönelik özel hükümler uyarınca, inşaat veya onarma işinin devam ettiği süre birden fazla takvim yılına temas ettiği takdirde stopaja tabi olup bu stopajın halen geçerli olan oranı %3'tür.

Ancak inşaat ve onarma işi yapan yabancı firmanın mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında vergi anlaşması varsa, anlaşmadaki şartlara göre bu stopaj ortadan kalkabilir.

İnşaat ve onarma işlerinin ticari hizmet niteliğinde olduğunu kesin olmakla beraber, hangi hizmetin inşaat ve onarma işi olduğu konusunda tereddüt duyulan hallerle karşılaşılmaktadır.

Konu ile ilgili örnek bir işlem ve Danıştay Kararı⁵:

Dipnotta belirttiğimiz Danıştay Kararı ile, yabancı bir firma tarafından bir resmi daireye hitaben yapılan, liman taranması, taranan malzemenin nakli, su altında dolgu yapılması işlerinin serbest meslek işi olduğu gerekçesiyle yüksek oranda stopaj uygulanmak suretiyle yapılan tarhiyat, bu işlerin GVK'nun 42 nci maddesi uyarınca inşaat ve onarma işi niteliğinde olduğu, serbest meslek hizmeti tanımına uymadığı gerekçesiyle iptal edilmiştir.

KDV Sorumluluğu Bakımından Durum :

Şayet Türk firmasının yabancı firmaya yaptırdığı inşaat veya onarmak işinin icra edildiği yer Türkiye dışında ise, yabancı firmanın bu hizmetinden Türkiye'de faydalanılmadığı için KDV sorumluluğu doğmaz.

İnşaat veya onarma işi Türkiye'de icra ediliyorsa ve işi yapan firma, işin niteliği, işin süresinin uzunluğu iç mevzuatımıza ve varsa vergi anlaşması hükümlerine göre Türkiye'de şube olarak vergi mükellefi olmuşsa, işin bedeli istihkaklara bağlı olarak Türk Mevzuatına göre KDV'li faturaya bağlanacağından KDV sorumluluğu oluşmaz. Ancak işi yapan yabancı firma KDV'li Türk faturası vermiyorsa, (*Türkiye'de vergi mükellefi olmamışsa*), hizmetlerin istihkaka veya faturaya bağlanmasına paralel olarak KDV sorumluluğunun yerine getirilmesi gerekir.

2.2. Komisyon Ödemelerine Konu Ticari Hizmetler:

Türkiye'de faaliyet gösteren firmalar sıklıkla yabancı firmaların komisyon ödenmesini gerektiren hizmetlerine ihtiyaç duyabilmektedirler.

Komisyon ödenmesini gerektiren hizmetler genellikle ticari nitelikte olduklarından stopaj gerektirmeyen hizmetlerdir.

Mala veya hizmete alıcı bulma, alıcıya mal veya hizmet bulma, yüke taşıt veya taşıta yük bulma, turiste otel veya otele turist bulma gibi hizmetler komisyon gerektiren ticari nitelikli hizmetlerdir.

⁵ Danıştay 4. Dairesinin 21.12.1988 tarih ve E. 1988/1962 K. 1988/5020 sayılı kararı.

Gelir İdaresi komisyon ödemelerinin ticari nitelikte olduğunu ve stopaj gerektirmediğini kabul etmektedir.

Örnek vermek gerekirse bir özelgede⁶ mala müşteri bulma hizmeti bedeli olarak yapılan ödemenin kurumlar vergisi tevkifatı gerektirmediği belirtilmiştir. Keza bir başka özelgede⁷ Türkiye’de faaliyet gösteren bir otel işletmesi tarafından, bu otele müşteri bulunması mukabilinde Alman seyahat acentesine ödenen komisyon üzerinden vergi tevkifatı yapılmasına gerek bulunmadığı belirtilmiştir.

KDV sorumluluğu açısından durum :

Şayet komisyon ödenmesine konu ticari hizmet Türk firmasının Türkiye içinde mal yahut hizmet satmasını sağlamışsa veya Türk firmasının yurtdışından mal yahut hizmet tedarik edebilmesine yardımcı olmuşsa, söz konusu hizmetten Türkiye’de faydalanmış demektir ve KDV sorumluluğu oluşur. Buna mukabil komisyona konu hizmet Türkiye’deki firmanın yurt dışı faaliyetleri ile ilgili ise, bizim anlayışımız söz konusu hizmetin Türkiye’ye ithal edilmediği, dolayısıyla KDV sorumluluğu doğurmayacağı yönündedir.

Keza Türk ihracat malına yurtdışında müşteri bulma hizmeti karşılığında yapılan ödemeler, ihracat ile ilgili olarak yurtdışında sunulan (KDV kapsamında olmayan) hizmetlerdir. Yurtdışında reklam yaptırılmasına benzer şekilde söz konusu komisyon hizmetleri de KDV sorumluluğu gerektirmemektedir.⁸

2.3. Tahlil, Görüntüleme ve Test Hizmetleri :

Daha çok tıp, sanayi ve tarım alanında ihtiyaç duyulan tahlil, görüntüleme ve test hizmetlerinin yurtdışında yaptırılması halinde stopaj açısından bu hizmetlerin mahiyetinin bilinmesine ihtiyaç vardır.

Bizim anlayışımıza göre bu hizmetler, teknik bilgi gerektiriyor olması nedeniyle serbest meslek hizmetini çağrıştırmakta ise de, gerektirdiği makine ve teçhizat genellikle ağır bastığı için ve sair yönleriyle ticari karakteri öne çıkan ve stopaj açısından ticari faaliyet sayılarak stopaj dışı tutulması gereken hizmetlerdir.

Bu konunun detayları tıbbi görüntüleme ve tahlil hizmetlerini konu alan bir yazımızda⁹ ifade edilmiştir.

Bahsi geçen yazımızda, Maliye İdaresi’nin 2000 yılında verdiği bir özelgede¹⁰, tıbbi tahlil hizmetlerinin ticari faaliyet olarak kabul edilmiş olmasına istinaden ve bizim görüşümüze de uygunluğu nedeniyle tıbbi görüntüleme ve tahlil hizmetlerinin ticari faaliyet sayıldığını ve stopaj gerektirmediğini belirtmiştik.

⁶ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 14.07.2010 tarih ve KVK - 30-8-488 sayılı özelgesi.

⁷ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 24.05.2011 tarih ve 65-312 sayılı özelgesi. (www.gib.gov.tr)

⁸ 266 no.lu Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararı

⁹ “Tıbbi Görüntüleme ve Tahlil Hizmetlerinin Ticari Faaliyet Sayılması ve Bunun Sonuçları” başlıklı yazımız

(Yaklaşım Dergisi Kasım 2009 sayısı ve www.bdo.com.tr adresli sitemizin makaleler bölümü).

¹⁰ Gelirler Genel Müdürlüğü’nce verilen 24.05.2000 tarih ve 82/24424 sayılı özelge.

Ancak daha sonra verilen başka bir özelgede¹¹, Hollanda'ya ihraç edilen fındık püresinin Hollanda'da analize tabi tutulması mukabilinde ödenen analiz ücretinin serbest meslek hizmet bedeli sayılması gerektiği, bu nedenle KVK'nun 30 uncu maddesi uyarınca %20 oranında stopaja tabi olduğu, ancak Hollanda-Türkiye vergi anlaşmasının 14 üncü maddesindeki şartların varlığı halinde bu stopajın yapılmayacağı belirtilmiştir.

Tıbbi görüntüleme ve tahlil ile sınai ürün analizi konularındaki çelişkili Maliye İdaresi görüşü karşısında, idari görüşü net olarak ortaya koyabilmek mümkün değildir.

Bir başka özelgede¹² Maliye İdaresi, Türkiye'den ihraç edilecek malların iplik kalitesinin TEST edilmesi işlemi mukabilinde yapılan ödemeyi serbest meslek hizmet bedeli olarak yorumlamıştır.

Gerek tahlil ve görüntüleme gerekse test işlemlerinin serbest meslek hizmet mi yoksa ticari hizmet mi olduğunu tayin için GVK'nun ticari kazançlarla ilgili 37-51 inci serbest meslek kazançları ile ilgili 65-68 inci maddelerinin incelenmesi gerekir.

GVK'nun 37 inci maddesinde ticari kazanç kavramı kullanılmış ancak bunun tarifi yapılmamıştır. Sadece ticari olduğu belirtilen 7 adet faaliyet sıralanmış olup bunlardan hiçbirisi tahlil ve test hizmetlerine benzememektedir. Ancak GVK'nun 65 inci maddesi konuya ışık tutar niteliktedir. Çünkü bu maddede serbest meslek faaliyeti tanımlanırken “..... sermayeden ziyade şahsi ve mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan” ibaresine yer verilmiştir.

Buna göre tahlil, görüntüleme, test gibi hizmetlerin icrasında hakim unsur makine parkı ve organizasyon ise ticari vasıf hakim olacak, işlemde ilmi veya mesleki bilgiye dayanan emek unsuru ağır basıyorsa, serbest meslek hizmeti vasfı ön plana çıkacaktır.

KDV sorumluluğu açısından durum ;

Tahlil, görüntüleme veya test işlemleri yabancı firmanın gönderdiği veya yönlendirdiği elemanlar tarafından Türkiye'de icra edilirse, yurtdışından gelen hizmet faturası KDV sorumluluğuna konu olacaktır. Keza bu hizmetler fiziken yurtdışında icra edilmiş olsa bile sonuçlarının Türkiye'ye bildirilmesi ve bu bilgilerden Türkiye'deki işler çerçevesinde yararlanılması halinde de KDV sorumluluğu doğacaktır. Ancak bu hizmetlerin yurtdışında icra edilmesi ve işi yaptıran Türk firmasının yurtdışındaki faaliyetleri ile ilgili olması durumunda, hizmet Türkiye'ye ithal edilmemiş olacağından KDV sorumluluğu doğmayacaktır.

¹¹ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 25.06.2013 tarih ve 26468226-125(606-125-2012)-56 sayılı özelgesi.

¹² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.08.2011 tarih ve 30-1151 sayılı özelgesi.

2.4. Uluslararası Piyasalar Hakkında Bilgilendirme Hizmeti:

Uluslararası finans, borsa ve sair alanlarda oluşan ticari bilgilerin derlenip ilgililerin dikkatine sunulması şeklindeki hizmetler, ticari karakterli hizmetlerdir.

Nitekim Maliye İdaresi verdiği bir özelgede¹³;

“.....uluslararası finans piyasaları bilgilendirme hizmeti nedeniyle ödenen bedelticari kazanç kapsamında değerlendirilecek olupkurumlar vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.”

denilmiştir.

KDV sorumluluğu bakımından durum :

Bilgilerin toplanması ve işlenmesi faaliyeti yurt dışında yapılıyor olsa da, oluşan bilgiler Türkiye’ye gönderildiği ve bu bilgilerden Türkiye’de faydalandığı için KDV sorumluluğu doğabilir. Ancak alınan bilgilerin Türkiye ile ilgili olmaması ve hizmeti alanın yurt dışı operasyonları için gerekli bilgiler olması durumlarında bizim anlayışımıza göre hizmetin hem icra edildiği hem de faydalandığı yerin yurt dışı olması dolayısıyla KDV sorumluluğu doğmayacaktır.

2.5. Telekomünikasyon ve Veri İletimi Hizmetleri:

Mobil telefon işletmecisi firmalar veya kurdukları bilgisayar alt yapısı ve teknik donatım sayesinde data işleyebilen ve iletebilen firmalar tarafından yapılan hizmetler, ticari nitelik taşıyan hizmetlerdir.

Bu hususa örnek teşkil eden bir özelgede¹⁴ Türkiye’de mukim bir telekomünikasyon şirketinin Almanya’da mukim bir şirketten aldığı telekomünikasyon ve veri iletimi hizmetlerinin ticari faaliyet kapsamında değerlendirildiği ve bu nedenle söz konusu hizmetin stopaj gerektirmediği belirtilmiştir.

KDV sorumluluğu açısından durum :

Data işlenmesi ve iletimi hizmeti alındığında, bu hizmetlerden Türkiye’de faydalanılıp faydalanılmadığı konusunda çok değişik ve tartışmaya açık durumlar görülebilir. Örnek vermek gerekirse, bir Türk GSM firmasının Türkiye’deki müşterisinin yurtdışında yaşayan yakınına cep telefonu ile aramasında bu çağrının yurtdışındaki muhataba ulaşabilmesi için, ilgili ülkedeki Telekom kuruluşunun devreye girmesi gerekmekte olup bu kuruluş söz konusu hizmetin bedelini Türk GSM firmasına fatura etmektedir. Bu hizmet sayesinde Türk GSM firması Türkiye’deki müşterisinin görüşme yapabilmesini sağlamak ve Türkiye’deki abonesine fatura kesme imkanı bulmaktadır. Bu durum gerekçe olarak gösterilmek suretiyle Türk GSM firmasının yurtdışından gelen hizmet faturası ile ilgili olarak KDV sorumluluğu yerine

¹³ 31.10.2006 tarih ve 20686 sayılı özelge (Mehaz: Vergi Sorunları Dergisi Aralık 2006 sayısı)

¹⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 31.01.2007 tarih ve 8164 sayılı özelgesi (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>).

getirmesi istenebilir. (Bu hizmet KDV'den istisna edilmiş bir hizmet ise KDV sorumluluğundan söz edilemeyeceği tabidir.)

2.6. Yurtdışında Bilgisayar Alımına Aracılık ve Kurulum Hizmetleri:

Bilgisayar donanımı (ana server) yatırımı yapmaya karar veren bir Türk firması bu bilgisayarın yabancı bir firmanın yardımıyla yurtdışından temin edileceğini, Türkiye'ye ithal edilmeksizin aynı firma tarafından Almanya'da kurulumunun yapılacağını belirterek, temin ve kurulum hizmetleri için ödenecek bedelin stopaj karşısındaki durumunu sormuştur.

Bu soruya cevaben verilen özelgede¹⁵

“..... bilgisayar donanımına ait alım ve kurulum bedeli için yapılan ödemeler ticari kazanç kapsamı olduğundankurumlar vergisi kesintisi yapılmayacaktır.”

denilmiştir.

Not: Yine aynı özelgede kurulumu yapılan bilgisayar donanımına ait “.....bakım, güvenlik ve geliştirme hizmetleri karşılığındayapılan ödemeler ise serbest meslek kazancı kapsamında olup” denilmektedir. Görüldüğü gibi kurulumundan farklı olarak, bakım, güvenlik ve geliştirme hizmetleri ticari hizmet sayılmayıp serbest meslek hizmeti olarak kabul edilmiştir. Bu anlayışa göre söz konusu hizmetler %20 oranında stopaj gerektirmekle beraber varsa vergi anlaşmasının bu stopajı önlemesi ihtimali mevcuttur. Bu hizmetlerin KDV sorumluluğu karşısındaki durumu hakkındaki görüşlerimiz de yukarıda açıkladığımız gibidir.

KDV sorumluluğu bakımından durum :

Yukarıdaki özelgeye konu olayda alınan bilgisayarın ithal edilmemesi ve kurulumunun yurtdışında yapılması nedeniyle, fiziki anlamda icra ve faydalanma yurtdışında gerçekleştiği için bizim anlayışımıza göre KDV sorumluluğu doğmayacaktır. Kurulan bilgisayarın çalışmasından Türkiye'de faydalanılacak olmasının, satın almaya aracılık ve kurulum ile ilgili olarak KDV sorumluluğu doğmasına dayanak teşkil etmeyeceği görüşündeyiz.

Ancak aynı özelgede bu hizmetlerden Türkiye'de faydalandığı gerekçe olarak gösterilmek suretiyle KDV sorumluluğuna tabii olduğu belirtilmiştir.

2.7. Üzerinde Değişiklik Yapılmaksızın ve Çoğaltılmaksızın Kullanılmak Üzere Yurtdışından Hazır (Paket) Bilgisayar Programı Satın Alınması:

Yurtdışından alınan bilgisayar programlarının, hazır (paket) program olması halinde bu alım işleminin ticari çerçevede yapıldığı kabul edilmektedir.

¹⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 29.11.2012 tarih ve VUK-315-239 sayılı özelgesi.

Bir özelgede¹⁶;

“Şirketiniz tarafından İngiltere mukimi firmalardan piyasada bulunan hazır paket programların alınarak üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya çoğaltılmadan işletmenizde kullanılması halinde, yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç, ticari kazanç niteliği taşıyacağından, Anlaşmanın 7 nci maddesi kapsamında değerlendirilecektir. Bu durumda, İngiltere mukimi firmanın Anlaşmanın 5 inci maddesi kapsamında Türkiye’de bir işyeri bulunmadığı sürece ve/veya yurtdışında mukim bu firma Türkiye’de yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadığı sürece elde edeceği gelir üzerinden Türkiye’nin vergi alma hakkı olmayacaktır.”

denilmiştir.

Not: Aynı özelgede ;

- “copy right” kapsamında bir bilgisayar programının çoğaltma değiştirme, topluma dağıtma, gösterme gibi haklarının satın alınması halinde bu alımın gayri maddi hak alımı niteliği taşıyacağı ve stopaj gerektireceği
- Yabancı firmaya daha önce var olmayan bir bilgisayar programı hazırlatıldığında veya var olan bilgisayar programının üzerinde alıcının talep ettiği rötuşlar yaptırıldığında bu hizmetlerin serbest meslek işi sayılacağı ve bu niteliği uyarınca stopaj gerektireceği belirtilmektedir.

Tabiatıyla stopaj oranları işlemin gayri maddi hak alımı veya serbest meslek hizmeti oluşuna ve hizmeti yapanın mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasındaki vergi anlaşması hükümlerine göre farklılaşabilecektir.

Gelir İdaresi’nin bu görüşleri, Türkiye ile vergi anlaşması bulunmayan ülkelerden alınan bilgisayar programları için de geçerlidir.^{17 18}

Tamirat işleri hakkında yaptığımız yukarıdaki açıklamalar, makine teçhizat bina ve benzeri unsurlara yönelik bakım hizmetleri açısından da geçerlidir.

KDV sorumluluğu bakımından durum :

Yukarıda sayılan yazılım türlerinin tümünde KDV sorumluluğu aranmaktadır. Ancak bu programların taşıyıcı ortamları üzerinde gümrük beyannamesi ile ithal edilmesi durumunda, Gümrük İdaresi taşıyıcı ortam (*kaset-cd vs.*) ile ilgili materyal değerine, program değerini eklemek suretiyle bulduğu ithal kıymeti üzerinden KDV tahsil ettiği için böyle bir durumda ayrıca KDV sorumluluğu yerine getirilmesi gerekli değildir.¹⁹

¹⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 29.09.2010 tarih ve KVK-30-37 sayılı özelgesi.

¹⁷ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 18.08.2011 tarih ve 30-87 sayılı özelgesi.

¹⁸ Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 19.08.2011 tarih ve 874-95 sayılı özelgesi.

¹⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 21.01.2009 tarih ve 5321 sayılı özelgesinde, üzerinde dizi film yüklü kasetlerin gümrüklenmesi esnasında kaset bedeline, bu kasetin içindeki gösterim hakkı bedelinin eklenmesi suretiyle bulunan gümrük kıymeti üzerinden KDV hesaplanıp Gümrük İdaresi’nde tahsil

2.8. Google ve Benzeri Firmalara İnternette Reklam Bulundurma veya Öncelik Gibi Şekillerle Yaptırılan Reklam Hizmetleri:

İnternette reklamının çıkması veya ön plana geçme şeklindeki hizmetlerin karşılığında ödenen paralar, ticari hizmet bedelleridir.

Nitekim bir özelgede²⁰ İrlanda mukimi firmadan Google üzerinden alınan reklam hizmetlerinin ticari hizmet olduğu, stopaj gerektirmediği, Türkiye ile İrlanda arasında yapılan vergi anlaşmasının 5 inci maddesi uyarınca söz konusu reklam hizmeti karşılığında elde edilen ticari kazançların yalnızca İrlanda’da vergileneceği belirtilmiştir.

Bir başka özelgede²¹, ABD’de kurulu bir şirketin internet ortamındaki reklam alanında yayınlanmak üzere reklam veren firmalara fatura kesen, söz konusu reklam satışları nedeniyle, bahsi geçen ABD firmasından aynı meblağda hizmet faturası alan ve kazancını ABD firmasına komisyon faturası keserek sağlayan şirkete, ABD’den gönderilen reklam yeri sağlama hizmetinin ticari hizmet olduğu ve stopaj gerektirmediği şöyle ifade edilmiştir:

“..... internet üzerinde reklam verilmesi amacıyla yapılan reklam alanı kiralaması işleminin ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi gerekmekte olup, Türkiye Cumhuriyeti ile Amerika Birleşik Devletleri arasında yapılan ikili anlaşmanın 7’nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre, söz konusu reklam hizmeti için alan kiralama hizmeti veren Amerika Birleşik Devletleri mukimi ... Advertising firmasına ödeyeceğiniz bedeller üzerinden herhangi bir vergi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.”

KDV sorumluluğu açısından durum :

Bahsi geçen özelgede internet üzerinden sağlanan reklam hizmetinin Türkiye’de KDV’ye tabi tutulması gereken (*ithal edilen*) bir hizmet olduğu, dolayısıyla KDV sorumluluğu gerektirdiği görüşüne yer verilmiştir.

2.9. Yurtdışındaki Firmadan Sınav Hizmeti Alınması, Yurtdışı Elektronik Yayınlara Abone Olunması Ve Yurtdışından Gönderilen Dergiler:

Bu konuların ele alındığı özelgede²² “Proje Yönetim Uzmanı Sertifikası” almak için ödenen sınav kayıt bedellerinin, bilgilerinin yenilenmesi için elektronik süreli yayınlara abone olunması için ödenen bedellerin, ticari hizmet bedeli olduğu kabul edilmiş ve bu nedenle stopaj aranmayacağı, vergi anlaşmasına göre vergileme hakkının münhasıran karşı ülkeye ait olduğu belirtilmiştir.

Aynı özelgede basılı ortamdaki dergi alımlarının mal ithalatı çerçevesinde işlem göreceği ifade edilmiştir.

edilmesi gerektiği için ayrıca 2 no.lu KDV beyannamesi verilmesine gerek bulunmadığı belirtilmiştir.

²⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 23.02.2012 tarih ve 701 sayılı özelgesi.

²¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 23.02.2012 tarih ve 725 sayılı özelgesi.

²² Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 20.02.2012 tarih ve 6-41 sayılı özelgesi.

Başka bir özelgede²³ internet üzerinden sağlanan, bir coğrafi alanın yüksek çözünürlüklü uydu verisi niteliğinde olan ham veya işlenmiş uydu görüntüleri mukabilinde alınan bedellerin ticari hasılat olduğu belirtilmiştir.

Eskiden Maliye İdaresi data aboneliği şeklindeki hizmetlerin gayrimaddi hak kirası olduğu gerekçesiyle stopaja tabi bulunduğu görüşünü benimsemekteydi.

Ancak Danıştay bir kararında İngiltere’de kurulu bir firmanın derlediği haber niteliğindeki dataya abone olunması karşılığında aldığı parayı ticari hasılat olarak nitelendirmiştir.²⁴

İnternet üzerinden (*uzaktan*) verilen eğitim hizmetleri ve ticari nitelik taşıyan hizmetlerdir. Nitekim Gelir Vergisi Kanunu’nun 37/3 üncü maddesinde özel okul işletmeciliği ticari faaliyet sayılmış olup, kurs hizmetleri de uygulamada ticari faaliyet olarak kabul edilmektedir.

KDV sorumluluğu açısından durum :

Yukarıda belirttiğimiz özelgede, sertifika alımıyla ilgili hizmetten ve elektronik ortamdaki süreli yayınlara abonelik hizmetinden Türkiye’de yararlanıldığı, bu nedenle KDV sorumluluğuna tabi olduğu açıklanmıştır. (*Maliye İdaresi sınav hizmeti konusunda çelişki içindedir. İdare, Türkiye’de icra olunan ve yurtdışında mukim kişilere sunulan sınav hizmetini hizmet ihracı saymamaktadır. Hal böyle iken İdare, Türkiye’de mukim kişilere yurtdışında sunulan sınav hizmetini de hizmet ithali saymamalıdır.*)

Yine bahsi geçen özelgede, basılı ortamdaki dergi alımlarının, mal ithalatı çerçevesinde KDV’ye tabi olduğu, bu KDV’nin gümrük idaresine ödenmesi gerektiği belirtilmiştir.

İnternet üzerinden alınan eğitim hizmetlerinin KDV sorumluluğu gerektirdiği açıktır.

2.10. Online Hizmetler:

İnternet üzerinden sunulan hizmetler konusunda, aydınlatıcı bilgiler içeren bir özelgenin²⁵ soru ve cevap bölümleri aşağıda sunulmuştur:

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda; İngiltere mukimi firma olduğunuzu, bilgisayar yazılımı veya satışı içermeyen online hizmetlerin satışını internet aracılığıyla ya da üzerinde değişiklik yapılmaksızın ve çoğaltılmaksızın distribütörler aracılığıyla yaptığınızı, online hizmetlerin web tabanlı ve ses tabanlı hizmetlerden oluştuğu, web tabanlı hizmetlerin bilgisayarlara uzaktan erişim imkanı sağlayan hizmetler ile birden fazla kullanıcının belli bir kullanıcının bilgisayarı aracılığıyla verdiği online eğitime eşzamanlı iştirakine ve kullanıcılar arası dosya alışverişine imkan sağlayan hizmetlerden oluştuğu, ses tabanlı hizmetlerin 1-800’lü hatlar üzerinden yapılan telekonferans erişimlerine imkan sağladığı, online hizmetlerin kullanıcının

²³ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 14.09.2010 tarih ve 571 sayılı özelgesi.

²⁴ Danıştay 4. Dairesi’nin 31.05.1990 tarih ve E.1998/4018; K.1999/2347 sayılı Kararı.

²⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 20.02.2012 tarih ve 648 sayılı özelgesi.

internetten bilgisayarına indireceği bir "applet" aracılığı ile kullanıldığı, "applet" in java uygulamasından ibaret olduğu, işlevinin hizmetin kullanımı için gerekli güvenli online iletişimi sağlamak olduğu, üzerinde oynama ya da değişiklik yapılmasının mümkün olmadığı ve tek başına herhangi bir fonksiyonunun bulunmadığı, "applet" için ayrıca bir ücret ödenmediği, ürünlerin standart olduğu, müşterilerin talep ve istekleri doğrultusunda özel olarak hazırlanmadığı, yazılım yüklemesi gerektirmeyen online hizmetlere online kayıt yapıldığı, kullanıcıya gönderilen kullanıcı adı ve şifre ile üyelik başlatıldığı belirtilerek yapılan online hizmetlerin bedeli olarak yapılacak ödemeler üzerinden, müşteriler tarafından tevkifat yapıp yapılmayacağı hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmış olup Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.”

“Bu düzenlemeler çerçevesinde, bilgisayar yazılımını veya satışını içermeyen online hizmetlerin satışı, bir gayrimaddi hak devri içermemesi, ürünlerin standart olması, müşterilerin talep ve istekleri doğrultusunda özel olarak hazırlanmaması durumunda, Anlaşmanın 7 nci maddesi kapsamında ticari kazanç olarak değerlendirilecektir. Bu durumda, İngiltere mukimi firmanızın Anlaşmanın 5 inci maddesi kapsamında Türkiye’de bir işyeri bulunmadığı sürece ve/veya Türkiye’de yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadığı sürece elde edeceği gelir üzerinden Türkiye’nin vergi alma hakkı olmayacaktır. Dolayısıyla Türkiye’deki müşteriler tarafından yapılacak ödemelerden kurumlar vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

Öte yandan, bilgisayar yazılımı satışını içermeyen online hizmetlerin gayrimaddi hak niteliği taşıması halinde söz konusu Anlaşmanın 12.2 maddesine göre gayrimaddi hak bedeli Türkiye’de elde edilir ve gerçek lehdarı İngiltere mukimi olursa Türkiye’de alınacak vergi bu bedelin gayrisafi tutarının %10’unu aşmayacaktır. Ancak, Anlaşmanın 12.4 maddesine göre gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı olan İngiltere mukimi, Türkiye’de yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa ve bu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, 12.2 hükümleri uygulama dışı kalacaktır. Bu durumda, Anlaşmanın 7 nci madde (*Ticari Kazançlar*) hükümleri uygulanacaktır.

Bilgisayar yazılımı satışını içermeyen online hizmetlerin serbest meslek kazancı niteliği taşıması halinde ise aynı Anlaşmanın 14.2 maddesine göre, İngiltere mukimi teşebbüs serbest meslek faaliyetini icra etmek üzere Türkiye’de bir işyerine sahip olursa veya bu faaliyetini Türkiye’de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşan sürelerde icra ederse ancak, Türkiye’de bu işyerine ya da bu faaliyetlere atfedilebilen gelirle sınırlı olmak üzere vergilendirilebilir. Bu durumda teşebbüs, serbest meslek geliri dolayısıyla Türkiye’de bu Anlaşmanın 7 nci maddesi (*Ticari Kazançlar*) hükümlerine göre vergilendirilmeyi tercih edebilir.”

Keza bir başka özelgede²⁶ aşağıdaki açıklamaya yer verilmiştir:

“- Avusturya mukimi firmadan internet sitesine kullanıcı adı ve parola ile girilerek bu siteye yüklenen mail adreslerine mail gönderilmesi ve bu maillere ait istatistiki bilgilerin raporlanarak alınması ile İngiltere mukimi şirketten alınan, telefon numaralarına SMS gönderilmesi hizmeti ticari faaliyet kapsamındadır.”

KDV sorumluluğu açısından durum :

Yukarıdaki özelgede KDV konusu ele alınmamıştır. Ancak Maliye İdaresi'nin bu konudaki görüşü bellidir. İdari görüşe göre yurtdışı firmalardan online olarak sağlanan tüm hizmetlerde KDV sorumluluğu aranmaktadır.

2.11. Server Hizmeti:

Konuyla ilgili bir özelgede²⁷

“..... web siteniz için Hollanda'da faaliyette bulunan bir firmadan server hizmeti aldığınız belirtilerek bu hizmet karşılığı ödenen bedellerden vergi kesintisi yapılıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.”

şeklinde ifade edilen soru;

“..... Hollanda mukimi firmadan web siteniz için almış olduğunuz server hizmeti karşılığında ödediğiniz bedel ticari kazanç kapsamında değerlendirilecek olup Hollanda'da mukim firmanın Türkiye'de bir iş yeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmaması nedeniyle söz konusu ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.”

şeklinde cevaplandırılmıştır.

2.12. Uydu Kiraları:

Maliye İdaresi uydularla ilgili frekans tahsisleri mukabilinde ödenen paraları “kira” olarak nitelemekte ve bunları gayrimenkul sermaye iradı sayarak % 20 oranda stopaja tabi tutulmasını istemektedir.

Nitekim Ordu Defterdarlığı Gelir Müdürlüğü tarafından verilmiş olan 25.08.2011 tarih 003-23 sayılı özelgede;

“..... uydusundan yayın yapmak üzere frekans kiraladığınız ve kira ödemelerini aylık nakit olarak yapacağınız, ayrıca bu uydunun mülkiyet ve kontrolünün ilgili firmada kalmaya devam edeceği anlaşılmaktadır.

Ayrıca, Türkiye ile Monaco arasında akdedilmiş olan bir Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması bulunmaması nedeniyle Şirketinizin Monaco mukimi

²⁶ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.06.2013 tarih ve 918 sayılı özelgesi.

²⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.07.2013 tarih ve 1029 sayılı özelgesi.

firmasından aldığı hizmetin tamamen iç mevzuatımız çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; şirketiniz ile uydu firması arasında yapılan anlaşma gereği iki yıl süresince uydusundan yayın yapmak üzere kiraladığınız frekans için yapılan ödemelerin gayrisafi tutarı üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca % 20 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.”

Bu görüşe kesinlikle katılmıyoruz.

Çünkü kira olarak isimlendirilmekle beraber uydu işleticisi herhangi bir şeyi kiraya vermemekte, uydu işletmeciliği (*ticari faaliyet*) yapmaktadır. Frekans tahsis edilen kişi bu işletmenin müşterilerinden biridir. Örnek olarak bir uçak komple kiraya verildiğinde gayrimenkul sermaye iradından söz edilebilir. Ancak aynı uçak işletilmekteyken koltuklardan bir veya birkaçının bir veya birden fazla uçuş için tahsis edilmesi kiraya verme işlemi değil ticari bir faaliyette müşteriye ticari nitelikte hizmet sunma işlemidir. Uydu kirası olarak isimlendirilen işlem de dünyanın yörüngesinde bulunan ve işletilmekte olan uydunun frekans kapasitesinin bir kısmının yani bir ticari hizmetin satın alınması işlemidir.

Bizim bu görüşümüze paralel olan bir Danıştay kararında²⁸;

“Bütün bu açıklamalara göre, uydu şirketinin yaptığı hizmet, televizyon tarafından gönderilen ışınları uydu aracılığı ile kuvvetlendirip; sinyalleri güçlendirip frekansını değiştirmek suretiyle yeryüzüne aktarmaktan ibaret olup, bu hizmeti karşılığı elde ettiği kazancın ise, kira geliri olarak değil ticari faaliyeti sonucu elde edilen kazanç olarak değerlendirilmesi gerektiği sonucuna varıldığından.....”

açıklaması ile, uydu işletmecisine yapılan ödemenin ticari nitelikteki bir hizmetin bedeli olduğu bu nedenle stopaj gerektirmediği belirtilmiştir.

KDV sorumluluğu bakımından durum :

Söz konusu uydu hizmeti uydunun Türkiye dışında olması nedeniyle Türkiye dışında cereyan eden bir hizmettir. Bu yönüyle KDV sorumluluğu gerektirmediği ileri sürülebilir. Ancak böyle bir görüşün Maliye İdaresi’nce ve büyük ihtimalle vergi yargısı tarafından kabul görmeyeceği açıktır. Çünkü uydu hizmetinden faydalanan firmanın bir Türk firması olmasına ilaveten uydu yoluyla sinyallerin Türkiye’ye inmesi veya Türkiye’de algılanabilir hale gelmesi, uydu sayesinde Türkiye’de hasılat elde edilmesi nedenleriyle uydu hizmetinin Türkiye’ye ithal edilen bir hizmet olduğu ve KDV sorumluluğu gerektirdiği yaklaşımı ağır basacaktır.

²⁸ Danıştay 4. Dairesi’nin 06.11.1996 tarih ve E.1996/1456 K.1996/3932 sayılı Kararı.

2.13. Web Tasarım Hizmeti:

Maliye İdaresi web tasarım hizmetini ticari nitelikli bir hizmet olarak kabul etmektedir.

Bu konuda verilmiş olan bir özalgede, web tasarımdan sağlanan kazancın ticari kazanç mı, yoksa serbest meslek kazancı mı olduğu konusundaki soruya cevaben aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

“193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 65 inci maddesinde, "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." hükmü yer almıştır.

Anılan Kanunun 37 nci maddesinde ise, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiştir.

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.

Buna göre, web tasarım faaliyetinin ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi ve bu faaliyet neticesinde elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançlara ilişkin hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulması gerekmektedir.”

Bu görüşe göre bir yurtdışı firmadan web tasarım hizmeti alındığında bu hizmet karşılığında nakden veya hesaben yapılacak ödeme gelir veya kurumlar vergisi kesintisi gerektirmeyecektir.

KDV sorumluluğu açısından durum :

Web tasarımı sonucunda tüm dünyada görülebilen ve dünyanın her yerinde kullanılabilen bir web sayfası meydana gelmektedir. Bu yönüyle web tasarım hizmetinin Türkiye’ye ithal edilmiş bir hizmet olmadığı düşüncesi akla gelebilir.

Ancak özellikle Maliye İdaresi’nin bu görüşü benimsemeyeceği, web sahifesi sahibinin bir Türk firması olmasına dayanarak bu hizmetin ithal edildiği ve KDV sorumluluğu gerektirdiği yaklaşımıyla hareket edeceğine kuşumuz yoktur.

Bizim görüşümüz de, KDV sorumluluğu gerektiği yönündedir. AB ülkelerinde benimsenen hizmetten nerede faydalandığına dair kriter fiziki hizmetlerde (*mesela bir sahne gösterisinde*) fiziki hizmetin icra edildiği yer faydalanma yeri olarak kabul edilmekte, hizmetten faydalanma yerinin fiziki olarak açıkça belirlenemediği

hallerde hizmeti satın alanın bulunduğu yer hizmetten faydalanma yeri olarak kabul edilmektedir.

2.14. İnternet Ortamında Ücretsiz Olan Ancak Bedel Karşılığında Bazı Özellikleri Aktif Hale Getirilen Uygulamalar İçin Yurtdışındaki Web Sitesi İşleticisi Firmaya Yapılan Ödemeler:

Yukarıda tanımlanan ödemelerin ticari nitelikteki hizmetin bedeli olduğu yönünde özelge mevcuttur.²⁹

Bu hizmetler için KDV sorumluluğu aranabileceği açıktır.

2.15. Tamir ve Bakım Hizmetleri:

Ender de olsa Türk firmalarına ait makine veya tesisatın arızalanması, bu arızanın tamiri için Türkiye’de tamirci bulunamaması nedenleriyle arızalı parçanın yurtdışına geçici ihraç yoluyla gönderilip tamir ettirilmesi veya yurtdışından tamirci çağırılması olaylarına rastlanılmaktadır.

Makine, cihaz veya tesisat tamirciliği hizmetleri serbest meslek hizmeti tanımı kapsamında değildir. Nitekim tamircilik işleri yapan binlerce esnaf, serbest meslek kazanç defteri değil işletme cetveli veya bilanço usulü defter tutmakta ve gelir vergisi beyannamelerinde gelirlerini ticari kazanç olarak beyan etmektedir.

Hal böyle olmasına rağmen bir özelgede, ithal malı bir makinede oluşan arızanın satıcı firma tarafından yurtdışından eleman gönderilmek suretiyle giderilmesi olayı ile ilgili olarak, bu tamir hizmetinin serbest meslek hizmeti olduğu yorumuyla % 20 oranında tevkifata tabi tutulması gerektiği görüşüne yer verilmiştir.³⁰

Makine, cihaz, tesisat gibi sabit kıymetlerin tamirâtı şeklindeki hizmetlerin serbest meslek hizmeti olduğu şeklindeki bu görüşe kesinlikle katılmıyoruz.

Bizim anlayışımıza göre, tamirâtı yapanın makine veya cihazı satan firma olup olmaması stopaj ve KDV uygulamalarını etkilemez. Şayet yabancı firma sattığı mal ile ilgili tamirâtı bedel almaksızın yapıyorsa, konuşulacak bir husus yoktur. Bedel alarak yapıyor ise satıştan bağımsız olarak bir işlem daha yapmış demektir. Bu işlemi (hizmeti) kimin yaptığının önemi yoktur. Önemli olan hizmetin ticari vasıfta olup olmamasıdır.

Ne var ki, bizim bu görüşlerimizin tam aksine bir özelgeye³¹ rastlanılmıştır. Bu özelgede, yurtdışından ithal edilen engel atlama atlarına, atlar Türkiye’ye gelinceye kadar yurtdışında satıcı firma tarafından verilen eğitim, bakım ve sağlık hizmetleri nedeniyle, atların bedeline ilaveten yapılan hizmet bedeli ödemelerinin durumu irdelenmekte, bu ödemelerin söz konusu atların satışıyla ilgili olarak satıcı firmaya yapılmış olduğu hususu gerekçe gösterilerek bu ödemelerin ticari kazancın parçası olduğu, bu nedenle Kurumlar Vergisine tabi tutulmayacağı belirtilmektedir.

²⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 24.02.2012 tarih ve 745 sayılı özelgesi.

³⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 27.08.2011 tarih ve 1448 sayılı özelgesi.

³¹ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 30.07.2013 tarih ve 806 sayılı özelgesi.

Atlar için verilen eğitim, bakım ve sağlık hizmetleri mahiyeti itibariyle ticari karakterli hizmetlerdir. Nitekim uygulamada gerçek kişiler tarafından işletilen haralarda atlar için sunulan, muhafaza, eğitim, bakım hizmetleri ticari hizmet olarak kabul edilmekte, hara işletmecileri serbest meslek makbuzu değil fatura düzenlemektedir. Hizmetin ticari olması açısından özelve katılıyor. Ancak özelve gösterilen, bu hizmetlerin, ticari kazancın bir parçası olması nedeniyle ticari hizmet sayılacağı şeklindeki gerekçeyi isabetli bulmuyoruz.

Bizim anlayışımıza göre söz konusu tamir hizmetleri ticari nitelikli hizmetlerdir ve bu nitelikleri dolayısıyla stopaj gerektirmezler.
KDV açısından durum :

Yurtdışındaki firmalara Türkiye’de yaptırılan makine, cihaz, tesisat tamiratı hizmetlerinin genel oranda KDV tevkifatına tabi tutulması gerekir. Yurtdışına tamirat için geçici ihraç yoluyla makine veya cihaz gönderilmesi durumunda, tamirat eylemi yurtdışında gerçekleştiği için KDV tevkifatı gerekmeyeceği düşünülebilir ancak tevkifat uygulamasında hizmetin ifa yerinden ziyade faydalanma yeri üzerinde durulduğuna göre ilgili makine veya cihazın tamirden sonra Türkiye’ye geri getirilip kullanılmış olmasını Türkiye’de faydalanma sayarak KDV tevkifatı yapılması gerektirir ileri sürülebilir.

2.16. Gözetim veya Nezaret Hizmetleri:

Gözetim hizmeti bir şirkete ait olan veya bir şirketin siparişine konu olan malın veya bir şirket için yapılmakta olan hizmetin, kalite, miktar, nitelik gibi açılardan gözlemlenmesi ve denetlenmesi şeklinde özet olarak tanımlanabilir.

Gözetim hizmetleri hakkında geniş bilgi için www.bdo.com.tr adresli web sitemizin makaleler bölümünde metni bulunan makalemizden³² yararlanılabilir.

Bizim anlayışımıza göre gözetim ve nezaret hizmetleri ticari vasıf taşıyan hizmetlerdir. Bu nedenle stopaj gerektirmezler. (*Gözetim ve nezaret hizmetlerinin ticari hizmet mi, yoksa serbest meslek hizmeti mi sayıldığı konusunda özelve rastlanmamıştır.*)

KDV açısından durum:

Yabancı kurum gözetim veya nezaret hizmetlerini Türkiye’de ifa etmişse, yabancı bir firmanın hizmetinden Türkiye’de faydalanılmış olduğu (*hizmet ithali bulunduğu*) için KDV sorumluluğu doğar.

Denetim veya nezaret hizmetine konu mal veya işlemin yurtdışında bulunması nedeniyle yurtdışında ifa olunan söz konusu hizmetler açısından, ifa yerinin, dolayısıyla faydalanma yerinin Türkiye dışında olduğu faktörüne istinaden, hizmet ithalatı bulunmadığı dolayısıyla KDV sorumluluğu gerekmeyeceği görüşü ortaya

³² Vergi Sorunları Dergisinin Kasım 2007 sayısında yayınlanan GÖZETİM ve NEZARET HİZMETLERİNİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU başlıklı makalemiz.

çıkabilir. Ancak Maliye İdaresi bu gibi olaylarda malın nereye doğru hareket ettiği hususuna bakarak karar vermektedir. Bu nedenle yurtdışında gözetim veya nezarete konu edilen malın ithal malı olmasından hareketle, bu mala yönelik olan hizmetlerin, malın ithaline bağlı olarak ithal edilmiş hizmetler olduğu ve KDV sorumluluğu doğacağı yönünde Maliye İdaresi görüşüne rastlanması muhtemeldir.

2.17. Sigorta Primi Ödemeleri:

7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu'nun 29 uncu maddesi uyarınca, bazı sigortaların yurt dışı sigorta şirketlerine yaptırılması mümkündür.

Sigortacılık faaliyeti bir ticari faaliyet türü olduğundan yurt dışı sigorta şirketlerine yaptırılan sigortalar kapsamındaki hizmetler de ticari nitelik taşımakta ve stopaj gerektirmemektedir.

KDV sorumluluğu açısından durum :

Maliye İdaresi 46 no.lu KDV Genel Tebliği ile yurt dışında yaptırılan sigorta işlemlerinin, KDV Kanunu'nun 17/4-e bendi kapsamında KDV'den istisna olduğu görüşünü belirtmiştir. Bu görüş uyarınca yurt dışı sigorta şirketlerine yaptırılan sigorta işlemleri ile ilgili prim ödemeleri KDV sorumluluğu gerektirmemektedir.

2.18. Taşıma Hizmetleri:

Deniz, hava, kara yoluyla yapılan insan veya yük taşıma hizmetleri, niteliği itibariyle ticari hizmetler olup bu nedenle stopaja tabi değildir.

Bu hizmetlerde stopaj gerekli olmamakla beraber, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 23 üncü maddesi uyarınca, yabancı ulaştırma kurumlarınca Türkiye'de yükleme yapmak suretiyle icra edilen taşımalara ilişkin hasılatın kara taşımacılığında %12'si, deniz taşımacılığında %15'i hava taşımacılığında %5'i kurumlar vergisi matrahı sayılmak suretiyle götürü şekilde vergileme yapılmaktadır.

Ancak bu vergi, Türkiye ile çifte vergilemeye önleme anlaşması bulunan ülke mukimi yabancı taşımacılar açısından anlaşmadaki hüküm nedeniyle çoğu halde uygulanmamaktadır.

Vergi anlaşmasının bu vergiyi önlemediği durumlarda, söz konusu verginin ödenmesinden yabancı ulaştırma kurumunun Türkiye'deki temsilcisi (*acentesi*), temsilcinin bulunmadığı durumlarda taşıma bedelini ödeyen firma söz konusu vergiden sorumlu tutulmaktadır. (*Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 28 inci maddesi*)

KDV sorumluluğu açısından durum :

KDV Kanunu'nun 14 üncü maddesine göre ;

- Türkiye'de başlayıp yurt dışında biten,
- Yurt dışında başlayıp Türkiye'de biten,
- Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'den geçerek yine yabancı bir ülkede biten

taşıma hizmetleri KDV'den müstesnadır. Dolayısıyla bu tanıma giren ve yurt dışı firmalardan sağlanan taşıma hizmetleri, söz konusu istisna nedeniyle KDV sorumluluğu gerektirmemektedir. Bu tanıma girmeyen ve yurt dışı firmalardan sağlanan taşıma hizmetleri KDV sorumluluğuna tabidir.

2.19. Fason Olarak Yaptırılan İşler:

Yurt dışında fason iş yaptırılması nedeniyle ortaya çıkan ödemeler, fason hizmetlerin ticari nitelik taşıması dolayısıyla stopaj gerektirmez.

KDV sorumluluğu açısından durum :

Yurt dışındaki fason işe konu mal Türkiye'ye ithal ediliyorsa ve fason iş bedeli ithale konu bu mal için verilen gümrük beyannamesinde, malın gümrük kıymetine ekleniyorsa, fason işe ait KDV Gümrük İdaresi'ne ödeneceğinden ayrıca KDV sorumluluğu gerektirmez. Yurt dışında yaptırılan fason işle ilgili mal Türkiye'ye ithal edilmediği takdirde fason hizmetten faydalanma yeri Türkiye olmayacağı (*hizmet ithali bulunmadığı*) için KDV sorumluluğu doğmaz.

2.20. Fuar Hizmetleri:

Yurt dışında açılan fuarlara katılma nedeniyle oluşan hizmetler ticari nitelikli hizmetlerdir ve bu nedenle stopaj gerektirmez.

Yurt dışında alınan fuar hizmetlerinde hizmetin fiziken cereyan ettiği yer Türkiye dışında olduğundan, hizmet ithali durumu yoktur, bu nedenle KDV sorumluluğu doğmamaktadır.

2.21. Yurtdışı Seyahatlerde Alınan Otel, Lokanta, Ulaşım, Haberleşme ve Benzeri Hizmetler:

Yurt dışı seyahatler esnasında ortaya çıkan bu hizmetler ticari nitelik taşıması nedeniyle stopaj gerektirmemektedir.

KDV sorumluluğu açısından durum :

Yurt dışı seyahatler esnasında alınan yukarıdaki hizmetlerin fiziken icra edildiği yer Türkiye dışında olduğundan, bu hizmetler nedeniyle KDV sorumluluğu doğmamaktadır.

3. YABANCI FİRMANIN TÜRKİYE ŞUBESİNDEN HİZMET ALINMASI :

Yabancı firmanın Türkiye'de şube kurarak dar mükellef sıfatında Türk vergi mükellefi olması mümkündür. Bu takdirde söz konusu şube herhangi bir Türk vergi mükellefi gibi defter tutar, aylık, üç aylık ve yıllık beyannameleri verir, VUK hükümlerine uygun olarak fatura düzenler ve KDV hesaplar.

Bir yabancı firmada hizmet alınıyor olmakla beraber bu hizmet, yabancı firmanın Türkiye’de açtığı şube tarafından veriliyorsa (*VUK hükümlerine uygun fatura düzenleniyorsa*), bu hizmet bir Türk şirketi tarafından verildiğinde ne yapılması gerekiyorsa aynısı uygulanır.

Başka bir anlatımla yabancı firmaların Türkiye şubelerine yaptırılan hizmetler KVK’nun 30 uncu maddesinde belirtilen stopaja ve KDV Kanunu’nun 9 uncu maddesinde belirtilen KDV sorumluluğuna tabi değildir. (1 no.lu KVK Genel Tebliği’nin 30 no.lu bölümü)

4. YURTDIŞINDAN ALINAN HİZMETİN NASIL BELGELENMESİ GEREKTİĞİ :

Vergi Usul Kanunu 227 nci maddesine göre, yasal kayıtların belge ile tevsik edilmesi esastır.

Yurtdışından alınan hizmetlerin de bu esas uyarınca belgelenmesi gereklidir.

Hizmeti verenin Türk vergi mükellefi olmaması nedeniyle, VUK hükümlerine uygun fatura düzenlenmesi beklenemez. Zaten Maliye İdaresi de hizmeti verenin ülkesinde geçerli olan ve hasılat tevsik eden belgelerin kabul edilmesi gerektiğini benimsemektedir.

253 sayılı VUK Genel Tebliği’nde konu ile ilgili olarak şu açıklamalar yer verilmiştir :

“.....yurt dışında mukim kişi ve kuruluşlara yaptırılan iş veya hizmetler karşılığında alınan belgelerin, yurt dışındaki temsilciliklerimizde veya yurt içinde noterlerde Türkçe’ye tercüme ve tasdik edilme zorunluluğu kaldırılmıştır.

Buna göre, yurt dışındaki kişi veya firmalardan belge alan mükellefler, bu belgeleri defter kayıtlarında gider olarak göstermeleri sırasında belgelerde yazılı bedelleri, belgelerin düzenlendiği günde Merkez Bankası’na belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kayıtlarında göstereceklerdir. Ancak inceleme sırasında inceleme elemanınca lüzum görülmesi halinde, mükellefler bu belgelerini tercüme ettirmek zorundadırlar.”

Görüldüğü gibi ;

Yurt dışında mukim kişi ve kuruluşlarca düzenlenen belgeler, TERCÜME ve TASDİK EDİLMESİZİN, Türkiye’de bunlara dayanılarak yapılan kayıtların tevsiki için yeterli olabilmektedir.

Ancak inceleme elemanları isterlerse bu belgelerin TERCÜME ettirilmesini isteyebilmektedirler.

Tebliğdeki tasdik mecburiyetinin kaldırıldığı ifadesinden konsolosluk tasdikinin aranmadığı anlaşılmakta olup, inceleme elemanlarına da konsolosluk tasdiki arama yetkisi verilmemiştir. Ancak inceleme elemanı belgeyi şüpheli bulduğu takdirde bürokratik kanallardan, belgenin geçerliğini araştırabilir ve belgenin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğunu tesbit ettiği takdirde, cezalı vergi tarhiyatı

önermesi yanında, VUK'nun 359'uncu maddesi uyarınca hapis cezası verilmesini sağlamak için savcılığa suç duyurusunda da bulunabilir.

Yurtdışından alınan hizmetlerin belgelenmesi konusunda geniş bilgi için, dipnottaki Makalemize bakılabilir.³³

5. VERGİ ANLAŞMASINA DAYANARAK STOPAJ UYGULANMAYAN VEYA İNDİRİMLİ ORANDA STOPAJ YAPILAN HALLERDE MUKİMLİK BELGESİNİN ÖNEMİ :

Türkiye, halen 74 ülke ile çifte vergilemeyi önleme anlaşması bulunan bu anlaşmalarda gelir türlerinin tanımlaması yapılmakta ve hangi gelirler için hangi ülkenin vergileme hakkı bulunduğu, vergileme hakkının kısıtlandığı durumlarda ne oranda vergi alınabileceği hükümlerine yer verilmektedir.

Vergi anlaşmalarında, Türkiye'nin vergileme hakkının olmadığı hükmü geçerli ise bu hükme konu hizmet bedeli üzerinden stopaj yapılmaz. Yine vergi anlaşmalarında Türkiye'ye vergileme hakkı verilmekle beraber bu vergileme belli bir oranla sınırlandırılmışsa yerel mevzuatımız daha yüksek oranda stopaj gerektiriyor olsa bile, stopaj vergi anlaşmasında belirtilen oran ile sınırlı olarak yapılır.

Stopaj yapılması gerektiği halde, vergi anlaşmalarına dayanarak stopaj yapılmayan veya yerel mevzuatımızın gerektirdiği orandan daha düşük oranda stopaj yapılan hallerde bu stopaj eksikliği veya oran düşüklüğünün izahı için, ödeme yapılan yurt dışı firmanın ilgili vergi anlaşmasına konu ülkenin mukimi olduğunun ispatı gerekmektedir. Bu ispatı sağlayan belge "MUKİMLİK BELGESİ" olarak isimlendirilmektedir.

Mukimlik belgesi, ilgili yurt dışı firmanın bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından verilen ve bu ülkede mukim olduğunu gösteren belge olup vergi anlaşması uyarınca stopaj yapılmayan veya düşük oranda stopaj yapılan hallerde bu belge temin edilerek dosyalanmalıdır. Bu belgenin inceleme elemanının talebi halinde sonradan temini de mümkündür. Bu takdirde, ödemenin yapıldığı tarih itibarıyla mukimlik durumunun mevcut olduğu hususu mukimlik belgesinde yazılı olmalıdır.

6. SONUÇ :

Yukarıdaki bölümlerde, yurt dışından sağlanan ve ticari nitelik taşıdığı için gelir vergisi ve kurumlar vergisi stopajı gerektirmeyen hizmet türleri ve bu hizmetlerin KDV sorumluluğu karşısındaki durumu açıklanmıştır.

Ticari karakter taşıyan hizmetlerin tümünün yukarıda zikrettiğimiz hizmetlerden ibaret olduğu iddiasında değiliz. Ancak yukarıda elimizden geldiği kadar akla gelebilecek tüm ticari vasıflı hizmet türlerine yer vermeye çalıştık.

³³ Diyalog Dergisinin Şubat 2007 sayısında yayınlanan "YURT DIŞINDAN ELEKTRONİK ORTAMDA GELEN BELGELERİN GİDER VEYA MALİYET KAYDINA DAYANAK OLABİLMESİ" başlıklı yazımız. (www.bdo.com.tr-Makalelerimiz)

Yine elimizden geldiği kadar bu hizmetlerin ticari nitelik taşıdığına dair özelge sunmak gayreti içinde olduk.

Yeni özelge sisteminin uygulanmaya başlandığı 2010 ve izleyen yıllarda verilmiş özelgelerde, bir hizmetin ticari vasıf taşıdığı ve dolayısıyla stopaj gerektirmediği kabul edilmişse bu görüşe bel bağlamak büyük ölçüde mümkündür. Çünkü, 425 sayılı VUK Genel Tebliği ve 63 no.lu VUK Sirkülerinde, rapor değerlendirme komisyonlarının, ilgili firmaya verilmemiş dahi olsa özelgeleri de dikkate alarak rapor değerlendirmesi yapması esasını benimsemiştir.

Yine de yurt dışından sağlanan bir hizmeti ticari vasıf taşıdığı için stopaja tabi tutmama veya KDV sorumluluğuna konu etmeme yönünde hareket ederken, bu hareketin doğruluğu titizlikle araştırılmalıdır. Çünkü inceleme elemanları matrah farkı ihdas edebilmek için hizmetin ticari vasıfta olmadığı (*stopaj gerektiren vasıf taşıdığı*) iddiasında bulunma eğiliminde olabilirler.

KAYNAKÇA

Bumin DOĞRUSÖZ, 1990, Doktora Tezi, Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme (Stopaj)

Hüseyin YALÇIN ve Erkan GÜRBOĞA, 1997, STOPAJ - Kaynakta Vergilendirme, Kılavuz Yayınları

Mehmet MAÇ, 1999, Kurumlar Vergisi

www.gib.gov.tr

www.bdo.com.tr

Yukarıdaki dipnotlarda belirtilen kaynaklar