

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1118

22/03/2012

**Konu : Psikolojik danışmanlık hizmeti veren
gerçek kişinin yurt dışından aldığı
hizmet bedelleri için yaptığı ödemelerin
KDV ve Gelir Vergisi karşısındaki
durumu ve kayıt düzeni.**

İlgi özelge talep formunuzda, psikolojik danışmanlık ve eğitim hizmeti faaliyeti ile iştigal eden ve işletme hesabına göre defter tutan mükellef olduğunuz, merkezi ...'de olan ve distribütörlük anlaşması yapmış olduğunuz bir firmadan kendi müşterilerinize verdiğiniz hizmetlerde kullanılmak üzere satın aldığınız internet sitesine bir yıllık üyelik bedeli, test bedeli ve testlerin uygulanması ile ilgili firmaca gönderilen eğitmenin alınan eğitim ile eğitmenin yol, yemek ve konaklama masraflarını içeren ve tarafınıza ... cinsinden İngilizce olarak düzenlenen faturanın ne şekilde kayıtlara alınması gerektiği, KDV ve Gelir Vergisi açısından oluşacak mükellefiyet durumunuz ile defter kayıt ve beyan usulleri hakkında görüş talep edilmektedir.

I- GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Ticari Kazancın Tarifi" başlıklı 37 nci maddesinde; "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır." hükmü yer almaktadır.

Söz konusu hükümden de anlaşılacağı üzere, 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 gerekmemeyle birlikte faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurlarıyla birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Aynı Kanunun 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." hükmüne yer verilmiştir.

Ticari faaliyette, sermaye ve emekten oluşan sürekli bir organizasyon mevcut olup, bu organizasyon içindeki sermaye ve emeğin payı, yapılan faaliyetin türüne, niteliğine ve büyüklüğüne bağlı olarak değişkenlik gösterebilmektedir.

Serbest meslek faaliyetinde ise ticari kazançtan farklı olarak sermaye değil şahsi mesai, ilmi veya mesleki bilgi ya da ihtisas ön plana çıkmaktadır. Dolayısıyla, bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olduğundan söz edilebilmesi için yalnızca emeğe dayanan bir organizasyonun varlığı yeterli bulunmamakta, emeğe dayalı olmasının yanı sıra geliri doğuran bu emeğin, ilmi ya da mesleki bilgi veya ihtisasa da dayalı olması gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, tarafınızca kendi müşterilerinize vereceğiniz psikolojik danışmanlık ve eğitim hizmetinin bilgi ve ihtisasa dayalı bir hizmet olması dolayısıyla serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

II- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU VE ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde kurumlar vergisine tabi kurumlar sayılmış, 3 üncü maddesinde de;

"2) Dar mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.

(3) Dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur:

a) 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar (Bu şartları taşıyalar bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır.)

(4) Bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.

(5) Kanunî merkez: Vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir.

(6) İş merkezi: İş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir..."

hükümü yer almaktadır. Dolayısıyla, Türkiye'de iş yeri olmayan veya daimî temsilci bulundurmeyen yabancı kurumlar sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirileceklerdir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi" başlıklı 30 uncu maddesinde;

"(1) Dar mükellefiyete tâbi kurumların aşağıdaki kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır:

...

(2) Ticarî veya ziraî kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilerce % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır."

hükümü yer almaktadır.

19.10.1988 tarih ve 19964 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 01.01.1989 tarihinde uygulamaya 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" ticari kazançlar ile ilgili 7 nci maddesinde;

"1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, kazanç bu diğer Devlette, işyerine doğrudan doğruya veya dolaylı olarak atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere vergilendirilebilir.

5. Kazanç, bu Anlaşmanın başka Maddelerinde düzenlenen gelir unsurlarını da kapsamına aldığı anda, o Maddelerin hükümleri bu Madde hükümlerinden etkilenmeyecektir."

serbest meslek faaliyetleri ile ilgili 14 üncü maddesinde ise;

"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.

2. Bir Akit Devlet teşebbüsünün serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilecektir. Bununla beraber, eğer bu faaliyetler diğer Devlette icra edilirse ve eğer:

a) Teşebbüs, bu faaliyetleri icra etmek üzere bu diğer Devlette bir işyerine sahip olursa veya

b) 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 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.

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

hükümleri yer almaktadır.

Ayrıca, kendi müşterilerinize vereceğiniz hizmetlerde kullanmak üzere satın alınan elektronik ortamda kayıtlı testler için satın alma bedeli olarak yapılan ödemeler, satışı yapan yurtdışındaki firma için, ticari kazanç mahiyetinde olup, söz konusu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının 7 nci maddesinin 1 inci fıkrası kapsamında, bahse konu ticari kazanç, ...'de vergilendirileceğinden, bu firmaya yapılan ödemeler üzerinden, ödemeyi yapan Türkiye'de yerleşik firma tarafından herhangi bir tevkifat yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Ancak, dar mükellef kurumca, söz konusu testlerin kullanımı ve uygulanması konularında teknik eğitim ve destek verecek personel için tarafınıza fatura edilen bedeller serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilecek olup, yukarıda açıklanan ilgili ülke ile yapılan anlaşmanın 14 üncü maddesinin 2 nci fıkrasındaki şartlar dikkate alınarak, testleri sağlayan yurt dışında mukim teşebbüsün bu faaliyetleri icra etmek üzere, Türkiye'de bir işyerine sahip olmaması veya faaliyetlerin icra edildiği süre veya sürelerin herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde 183 günü aşmaması halinde vergilemenin ...'de yapılması gerekmektedir. ... mukimi teşebbüsün Anlaşmanın 5 inci maddesi kapsamında Türkiye'de bir işyerine sahip olması veya faaliyet icrasının herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde 183 günü aşması halinde ise söz konusu ödemeler üzerinden tarafınızca 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca % 20 oranında vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

... mukimi teşebbüslerin Türkiye'de icra edecekleri serbest meslek faaliyeti, bu teşebbüslerin personelleri vasıtasıyla Türkiye'de yapacakları serbest meslek faaliyetlerini ifade etmektedir. Faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi durumunda, yaptıkları serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumluları, tevkifat yükümlülüğünün doğduğu sırada, istihkak sahibi teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşan bir süre kalıp kalmama durumunu bilemeyeceğinden söz konusu ödemeler üzerinden vergi tevkifatını yapmak durumundadırlar.

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

Diğer taraftan, söz konusu sözleşme kapsamında ...'den gönderilecek personelinin elde ettiği ücret gelirlerinin vergilendirilmesi konusunun ise Anlaşma'nın "Bağımlı Faaliyetler"e ilişkin 15 inci maddesi çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Anılan maddenin 1 ve 2 nci fıkraları aşağıdaki gibidir;

" 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 fıkra 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."

... teşebbüsü personelinin, anılan sözleşme kapsamındaki eğitim hizmetleri karşılığında elde edecekleri ücretlerin Türkiye'de vergilendirilmesi için yukarıda 2 nci fıkrada belirtilen koşullardan en az birinin ihlal edilmesi gerekmektedir. Bu üç şartın topluca gerçekleştiği durumda ise vergileme ...'de yapılacaktır.

Anlaşma hükümlerine göre serbest meslek kazançları veya ücret gelirleri yönünden yukarıda bahsedilen ve Türkiye'ye vergileme hakkı veren koşullardan birinin oluşması neticesinde Türkiye'de ödenecek bu vergiler; Anlaşma'nın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 23 üncü maddesi çerçevesinde ...'de mahsup edilebilecektir.

... mukimlerinin Türkiye'de elde ettikleri kazanç veya iratların ilgili Anlaşma çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için İngiltere yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları ve bu belgenin aslı ile noterce veya bu ülkedeki Türk konsoloslarınca tasdik edilecek Türkçe tercümesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine veya kendilerine yapılan ödeme üzerinden vergi sorumlularınca vergi tevkifatı yapılması durumunda ise vergi sorumlularına ibraz etmeleri gerekmektedir. Vergi sorumluları teslim aldıkları söz konusu mukimlik belgelerini gerektiğinde yetkili makamlara ibraz etmek üzere muhafaza edeceklerdir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimiz uygulanacaktır.

III- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/2 nci Maddesinde her türlü mal ve hizmet ithallerinin katma değer vergisine tabi olduğu, 4 üncü maddesinde ise, hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olarak tanımlanmış ve bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşeceği belirtilmiştir.

Kanunun 6/b maddesinde ise hizmetin Türkiye'de yapılmasının veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasının, işlemlerin Türkiye'de yapıldığını ifade ettiği hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 9/1 inci maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığının vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği hüküm altına alınmıştır.

15 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (c) bölümünde ise; "Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesine göre işlemler Türkiye'de yapıldıkları takdirde vergiye tabi tutulabilecektir. Aynı Kanunun 6/b maddesine göre, Türkiye'de yapılan, değerlendirilen veya faydalanılan hizmetler Türkiye'de ifa edilmiş sayılacaktır. Yurt dışındaki firmalara yaptırılan hizmetlerden bu kapsama girenlerin vergiye tabi olacağı açıktır. Bu gibi hizmet ifalarında mükellef esas olarak yurt dışındaki firma olmakla birlikte, firmanın Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde vergi, sözü edilen Kanunun 9. maddesi gereğince hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, yurt dışında faaliyet gösteren şirketten elektronik ortamda satın alınan testler ile üyelik, eğitim hizmet bedelleri, yurt dışında ki firma tarafından tarafınıza faturalandırılan eğitmenlerin Türkiye'deki muhtelif masraf harcamaları genel oranda (%18) katma değer vergisine tabi olacak ve hesaplanan vergi firmanız tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenecek ve aynı döneme ait 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir.

IV- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 210 uncu maddesinde; serbest meslek erbabının serbest meslek kazanç defteri tutacağı, bu defterin bir tarafına giderlerin, diğer tarafına da hâsılatın kaydolunacağı, 220 nci maddesinde, bu defterin tasdike tabi olduğu, 236 ncı maddesinde ise, serbest meslek erbabının mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilâtı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşterinin de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetinde olduğu hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, 253 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "Yurt Dışında Faaliyette Bulunan Mükelleflere Yaptırılan İş ve Hizmetler Karşılığında Alınan Belgelerle İlgili İşlemler" başlıklı (B) bölümünde; "... yurt dışındaki kişi veya firmalardan belge alan mükellefler, bu belgeleri defter kayıtlarında gider olarak göstermeleri sırasında belgelerde yazılı bedelleri, belgelerin düzenlendiği günde Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kayıtlarında göstereceklerdir. Ancak inceleme sırasında inceleme elamanınca lüzum görülmesi halinde, mükellefler bu belgelerini tercüme ettirmek zorundadırlar." hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalara göre; psikolojik danışmanlık ve eğitim faaliyetinizin serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi nedeniyle, faaliyetinize ilişkin olarak tarafınıza yapılan ödemeler için serbest meslek makbuzu düzenlemeniz, yapmış olduğunuz harcamalarla ilgili gider kayıtlarının adınıza düzenlenen fatura ve fatura yerine geçen belgelere istinaden yapmanız ve serbest meslek kazanç defteri tutmanız gerekmektedir. Ayrıca, yurt dışındaki firmadan aldığınız hizmete istinaden yapmış olduğunuz ödeme karşılığında alınan belgenin, belgenin düzenleme tarihindeki döviz alış kuru dikkate alınarak Türk Lirasına çevrilmek suretiyle defter kayıtlarına intikali mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.